

UNIVERSITÉ DE CAEN — FACULTÉ DE DROIT

Le Problème des Doubles Impositions Internationales

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue publiquement

dans la Salle des Actes de la Faculté de Droit
le Vendredi 20 Décembre 1929, à 15 heures

par **Pierre LÉRIDON**

JURY D'EXAMEN :

Président : M. LAMPUÉ, Professeur.

Suffragants { M. SAINT-GERMÈS, Agrégé.
M. EISENMANN, Chargé de Cours.

PARIS
LES PRESSES MODERNES
IMPRIMERIE
45, RUE DE MAUBEUGE, 45

1929

Pierre LÉRIDON

Docteur en Droit

Licencié-ès-Lettres

Le Problème
des
Doubles Impositions Internationales

PARIS

LES PRESSES MODERNES

IMPRIMERIE

45, RUE DE MAUBEUGE, 45

1929



BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages Doctrinaux

- E. ALLIX. — « *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française* » (1 vol.)
- E. ALLIX et M. LECERCLÉ. — « *La taxe sur le chiffre d'affaires — traité théorique et pratique* » (1 vol.)
- E. ALLIX et M. LECERCLÉ. — « *L'impôt sur le revenu — traité théorique et pratique* » (2 vol.)
- E. BESSON. — « *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu* » (1 vol.)
- E. BESSON. — « *Traité pratique de l'impôt progressif des successions en France et en Algérie* » (1 vol.).
- R. GANDILLOT. — « *Principes de la science des finances* » (3 vol.).
- G. JÈZE. — « *Cours de science des finances et de législation financière* » (3 vol.).
- P. LEROY-BEAULIEU. — « *Traité de la science des finances* » (2 vol.)
- R. STOURM. — « *Cours de finances* » (1 vol.).
- A. WAGNER. — « *Traité de la science des finances* » (5 vol.)
- A. WAHL. — « *Traité de droit fiscal* » (3 vol.).

- A. WEISS. — « Traité théorique et pratique de droit international privé » (6 vol.).

Ouvrages Spéciaux

- P. GUGGENHEIM. — « L'imposition des successions en droit international et le problème de la double imposition » (Genève, 1928).
- L. MAGNIER. — « La Chambre de Commerce Internationale » (Paris, 1928).
- G. SAVOLI. — « Le doppie imposte in diritto internazionale » (Naples, 1914).

Voir également le cours sur la double imposition professé à La Haye par E.R.A. SELIGMAN, « Recueil des cours de l'Académie de La Haye » année 1927.

Thèse

- R. BRINCOUR. — « Des doubles impositions fiscales au point de vue national et au point de vue international » (Louvain, 1910).

Publications et Périodiques

ANNUAIRE DE L'INSTITUT DE DROIT INTERNATIONAL :

- année 1897, E. LEHR « Les bases de l'impôt en droit international ».
- année 1900, L. DE BAR, « Observations sur les prin-

cipes du droit international concernant les impôts et notamment les doubles impositions ».

BULLETIN DE L'INSTITUT INTERMADIAIRE INTERNATIONAL :

- année 1922, W. OUALID, « Les doubles impositions en France ».

JOURNAL DE DROIT INTERNATIONAL PRIVÉ :

- année 1916, A. WAHL, « Les étrangers devant l'impôt général sur le revenu ».

JOURNAL DU DROIT INTERNATIONAL (CLUNET) :

- année 1925, R. PICARD « Le problème des doubles impôts devant la Société des Nations et la Chambre de Commerce Internationale ».

LE TABLEAU FISCAL ET JURIDIQUE :

- année 1928, J. DEVAUX « Le problème international des doubles impositions ».

REVUE DE SCIENCE ET DE LÉGISLATION FINANCIÈRES :

- année 1913, R. BRUNET, « Les doubles impositions ».
- année 1927, W. OUALID, « Les solutions internationales du problème des doubles impositions ».

Cf. également : le « RÉSUMÉ MENSUEL DES TRAVAUX DE LA SOCIÉTÉ DES NATIONS ».

Textes

- Rapport sur la Double Imposition présenté au Comité financier de la S.D.N. par MM. Bruins, Einaudi,

Seligman et Sir Josiah Stamp (3 avril 1923).

- Rapport et résolutions présentés par les Experts Techniques au Comité financier de la S.D.N. (7 février 1925).
- Rapport présenté par le Comité des Experts Techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale (12 avril 1927).
- Rapport présenté par la réunion générale d'Experts Gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale (31 octobre 1928).

Cf. également :

- les brochures n°s 11, 12, 25, 34 et 40 éditées par la Chambre de Commerce Internationale à l'occasion des Congrès tenus à Londres (27 juin — 1^{er} juillet 1921), à Rome (18 — 24 mars 1923), à Bruxelles (21 — 27 juin 1925) et à Stockholm (27 juin — 2 juillet 1927).
 - le « JOURNAL OFFICIEL DE LA SOCIÉTÉ DES NATIONS ».
 - le « RECUEIL DES TRAITÉS ET DES ENGAGEMENTS INTERNATIONAUX ENREGISTRÉS PAR LE SECRÉTARIAT DE LA SOCIÉTÉ DES NATIONS ».
-

AVANT-PROPOS

Il est nécessaire, juste, équitable de payer des impôts ; mais l'accumulation sur un même sujet, au même titre, de plusieurs impôts, est absolument inique. La double imposition est un cas particulier de cette superposition, et, par là, elle est injuste.

La cause du mal est des plus aisées à découvrir. D'une part, les grands Etats contemporains, sans cesse en quête de nouvelles ressources, ont peu à peu élaboré un système fiscal extrêmement complexe ; les impôts sont de plus en plus nombreux, de plus en plus envahissants ; ils finissent nécessairement par chevaucher les uns sur les autres. D'autre part, les personnes et les choses s'internationalisent ; les individus, suivant l'expression d'un auteur italien, « vagabondent » de par le monde ; les entreprises industrielles et commerciales étendent de plus en plus leurs opérations sur un plus grand nombre d'Etats ; or, comme chaque Etat détermine librement les circonstances dont il fait dépendre son droit de lever l'impôt, comme chaque Etat crée sa législation fiscale à son gré sans se demander si les règles qu'il établit s'accordent avec les principes pratiqués par les autres puissances, il arrive fatalement que ces individus et ces entreprises sont assez souvent imposés d'une façon proportionnellement beaucoup plus lourde

que s'ils ne quittaient pas leur pays ou ne faisaient d'opérations que dans leur pays. Il pourra arriver, par exemple, qu'un industriel domicilié en Angleterne, qui exploite une usine en France et en exporte les produits aux Etats-Unis, soit contraint de payer à chacun de ces trois Etats un impôt sur ses revenus ; et cela serait on ne peut plus normal si l'industriel en question était frappé dans chacun de ces pays pour la fraction des bénéfices qu'il y réalise ; mais, l'Angleterre, pays du domicile, calculera inévitablement son « income-tax » sur la totalité des revenus de ce contribuable, tandis que pour fixer le montant dû à eux, la France et les Etats-Unis feront très certainement entrer en ligne de compte des fractions du revenu total réalisé qui dépasseront largement les sommes réellement gagnées sur leurs territoires respectifs (1).

A mesure que les doubles impositions se sont multipliées, on a senti davantage, dans la science et dans la pratique financières, la nécessité d'étudier de plus près le problème et de rechercher les solutions qu'il pouvait comporter.

L'étude générale et internationale du problème des doubles impositions a été menée grâce à l'action énergique et coordonnée des organismes techniques de la Société des

(1) On a vu des industriels taxés sur les mêmes revenus, à la fois par leur pays de résidence et par le pays de la situation de leurs entreprises, pour des sommes atteignant 103 % de leurs revenus (déposition de sir Algernon Firth, de la Chambre de Commerce Internationale).

— III —

Nations (Comité Financier) *et de certains autres groupements parmi lesquels il faut citer en premier lieu la Chambre de Commerce Internationale* (2).

L'examen de ces études techniques et de leurs conclusions pratiques constituera la partie principale de ce travail, dont le but est, non point d'apporter des solutions définitives à un problème qui ne peut être entièrement résolu dans l'état actuel des législations fiscales des différents pays, mais plus simplement de retracer les efforts accomplis pour lutter contre les doubles impositions internationales, de souligner les résultats obtenus et d'en apprécier les justes mérites.

P. L.

(2) Il convient d'y ajouter aussi : *l'Institut de droit international, l'Institut intermédiaire de droit international et le Comité Français des études pour la S.D.N.*

NOTIONS PRÉLIMINAIRES

LA NOTION DE DOUBLE IMPOSITION

Il y a *double* (ou *multiple*) imposition quand une *même source* fiscale est atteinte par *deux* (ou *plusieurs*) impôts.

Deux éléments sont donc nécessaires et suffisants pour qu'il y ait double imposition : il faut et il suffit qu'une *double charge* atteigne la *même source fiscale*.

La *source* de l'impôt étant *le montant de biens ou de richesses sur lequel est prélevée la somme nécessaire à l'acquittement de l'impôt* (1), quand peut-on dire véritablement qu'on se trouve en présence d'une *même source* fiscale ? Un auteur allemand (2) a cru répondre à cette question en concluant que, l'impôt étant prélevé en règle générale sur le revenu du contribuable, tous les revenus d'un contribuable doivent être considérés comme formant en bloc la *source unique* sur laquelle sont acquittés tous les impôts qu'il paie.

Pareille conception est évidemment beaucoup trop large car, alors, tout système fiscal qui ne pratiquera pas exclusivement l'impôt unique ne sera qu'un amoncellement de doubles impositions. En réalité, il faut distinguer plusieurs sources d'impôt dans l'ensemble des revenus d'un contribuable : « *il y a autant de sources d'impôt qu'il y a de sources productives de revenus*, et il y a double imposition

(1) A. Wagner, « *Traité de la science des Finances* », t. II.

(2) Stein, « *Lehrbuch der Finanzwissenschaft* », t. II.

chaque fois que et dans la mesure où la même source productive de revenu est frappée deux fois » (3). Par exemple, les prélèvements opérés en France sur les revenus du contribuable par la contribution foncière des propriétés bâties et la contribution foncière des propriétés non bâties, ne constituent pas une double imposition, car chaque contribution frappe une source différente de revenu : la maison et la terre. Par contre, la superposition de l'impôt complémentaire sur le revenu global à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels, par exemple, constitue une double imposition dans la mesure où les bénéfices commerciaux et industriels, déjà frappés par l'impôt cédulaire, sont atteints une seconde fois par l'impôt sur le revenu global.

Ainsi donc, dès lors qu'une même source fiscale est frappée deux fois, subit deux prélèvements, il y a double imposition.

Ces prélèvements peuvent être le fait soit d'une même souveraineté fiscale soit de souverainetés fiscales différentes, ce qui revient à dire que la double imposition peut se présenter dans deux domaines complètement distincts : le *domaine interne* et le *domaine international*. Il s'ensuit que les problèmes qui se poseront dans chacun de ces deux cas, ainsi que les solutions qui leur seront applicables, différeront essentiellement.

Lorsque la double imposition est le fait d'une même

(3) R. Brunet, « Les doubles impositions », (Revue de science et de législation financières, année 1913, t. XI).

souveraineté fiscale, elle est généralement *intentionnelle*, *volontaire*. Elle poursuit un but de superposition d'impôt que le législateur a expressément visé et qu'il considère comme de nature à amener une équitable répartition des charges entre tous les citoyens du pays considéré. C'est ainsi que dans la législation fiscale française, comme nous l'avons vu plus haut, la superposition de l'impôt global sur le revenu aux différents impôts cédulaires constitue autant de doubles impositions. Mais, cette forme de double imposition, personne ne peut songer à en contester la *légalité* et la *légitimité*, car elle ne constitue pas une perception fortuite ; elle est au contraire conforme à la volonté du législateur et aux principes qui sont considérés par l'Etat en question comme étant l'expression de la justice fiscale. Tout au plus pourra-t-on en critiquer l'opportunité et, tout en acceptant une solution qui s'impose, prétendre que cette solution doit être modifiée ou abandonnée. Ce sera là surtout affaire de technique fiscale, et le remède dépendra du législateur seul.

Il n'en sera pas de même lorsque la double imposition sera le fait de *souverainetés fiscales différentes*. Dans ce cas, la double imposition est le plus souvent *accidentelle*, *involontaire* ; elle résulte simplement de l'indifférence d'une autorité fiscale à l'égard du prélèvement opéré par une autre autorité avec laquelle elle n'entretient aucune relation. Les Etats ayant le droit, en vertu de leur souveraineté, de lever des impôts conformément aux principes

qu'ils jugent équitables, opportuns et pratiques, sans se préoccuper des mesures prises par leurs voisins, il s'ensuit inévitablement qu'ils frapperont parfois un bien ou un revenu déjà imposé à l'étranger. Nombreux sont d'ailleurs aujourd'hui les cas de doubles impositions provenant du concours de deux fisci nationaux différents sur une même matière imposable. Ainsi, une personne étrangère mourant dans un pays peut voir sa succession soumise aux prétentions du fisc de son pays d'origine et du pays de son domicile au moment du décès. Un étranger vivant dans un pays peut se voir réclamer l'impôt général sur le revenu par son pays de résidence au nom de sa résidence, et par son pays d'origine au nom de sa nationalité. Une société faisant des affaires en plusieurs pays peut être soumise, dans chacun d'eux, à l'impôt sur le chiffre d'affaires ou les bénéfices commerciaux pour la totalité de ses opérations ou de ses profits. Il y a évidemment là, en même temps qu'une injustice fiscale flagrante, une violation formelle du principe général qui veut qu'un même individu, à l'occasion d'un même fait ou d'une même activité, ne puisse être soumis qu'à une souveraineté unique, aussi bien en matière fiscale qu'en matière politique ou juridique. Ainsi donc, tandis que dans le domaine *interne*, la superposition d'impôts peut être recherchée et dès lors fondée en droit, dans le domaine *international*, au contraire, elle est *illégitime* et dès lors *condamnable* en principe, car elle est due à l'existence d'événements fortuits et à une concurrence anormale

de souverainetés fiscales.

C'est à cet aspect *international* du problème des doubles impositions que nous nous en tiendrons, la présente étude étant en effet consacrée au cumul de *deux ou plusieurs souverainetés fiscales* sur un même contribuable ou un même bien à l'occasion d'un même fait.

En conséquence, nous nous efforcerons tout d'abord de souligner les effets particulièrement néfastes, tant pour les Etats que pour les individus, qu'engendre ce concours de plusieurs fisci nationaux sur une même matière imposable. Nous essaierons ensuite de déterminer le principe qui doit régir la compétence internationale en matière d'imposition. Celui-ci obtenu, nous examinerons alors les efforts accomplis par certains Etats, tant dans le domaine international que dans celui de leur législation interne, pour éviter les cas d'imposition à double, ce qui nous conduira tout naturellement à étudier dans le détail les principes ou méthodes ainsi appliqués. Enfin, il nous faudra, en dernier lieu, examiner successivement les diverses solutions proposées au problème de la double imposition internationale par les Experts Economistes et Techniques de la Société des Nations et par la Chambre de Commerce Internationale. Dans quelques réflexions (qui constitueront d'ailleurs la conclusion de ce travail) nous nous efforcerons de mettre en relief les résultats obtenus et d'en apprécier la valeur actuelle ainsi que les espoirs qu'ils peuvent raisonnablement faire naître.

PREMIERE PARTIE

Conséquences de la double imposition internationale

Les doubles impositions, qui frappent les entreprises et les individus exerçant leur activité dans plusieurs pays ou tirant leurs revenus d'autres pays que celui dans lequel il résident, engendrent des conséquences d'ordre à la fois *fiscal* et *économique* qui sont fort nuisibles tant aux *individus* ou entreprises qu'elles atteignent qu'aux *Etats* par qui elles sont établies.

Vis-à-vis des *individus*, la double imposition constitue dans beaucoup de cas une surcharge fiscale véritablement excessive, sinon insupportable, et, comme telle, *tend à paralyser leur activité, à décourager leurs initiatives*. C'est alors la crise de l'industrie et du commerce d'exportation, avec son lamentable corollaire, le chômage, la restriction des relations économiques internationales et l'arrêt du développement de la production mondiale.

Au regard de l'*Etat* qui l'établit, la double imposition (l'expérience l'a maintes fois démontré) provoque inévitablement, comme toute imposition exagérée, un *exode des capitaux à l'étranger*, qui aura lui-même pour effet immédiat d'engendrer, aux dépens dudit Etat, de graves et importantes *évasions fiscales* à la fois dans le domaine de

l'assiette et du recouvrement de l'impôt. En effet, le contribuable, qui se jugera imposé trop lourdement, ou bien placera ses capitaux ou encaissera ses revenus à l'étranger, laissant le fisc de son pays dans l'ignorance de sa fortune, ou bien se réfugiera purement et simplement à l'étranger, mettant ainsi la frontière entre lui et les revendications de l'administration fiscale de son pays. Or, il ne faut pas oublier que l'équilibre budgétaire des divers Etats est un des principaux éléments de la stabilisation des changes si utile au rétablissement normal des rapports économiques entre nations.

En outre, la double imposition empêche les placements au dehors en ce sens qu'elle *limite, dans l'Etat où elle sévit, l'afflux de capitaux étrangers* qui seraient fort utiles au développement industriel ou commercial de l'Etat considéré. Il est évident, par exemple, que l'impôt qui frappera, dans un pays A, les placements effectués par des capitalistes d'autres pays, constituera une « barrière », un obstacle à l'apport des capitaux étrangers dans ledit pays. Les capitalistes étrangers qui, par exemple, échappaient jusqu'alors à l'impôt dans le pays A, seront amenés, en raison du nouvel impôt adopté par ce pays, à chercher ailleurs des placements pour le surplus de leurs capitaux. Par là, la double imposition, *entrave donc la libre circulation internationale des capitaux*, condition de la prospérité économique mondiale.

L'établissement d'un impôt qui frappe, dans un Etat

déterminé, le capital étranger, réduira les placements, ainsi que nous venons de le voir. Mais, la rareté relative du capital entraînera évidemment une *hausse du taux de l'intérêt* dans ce même Etat. Or, l'élévation du taux de l'intérêt, à son tour, d'une part, retardera inévitablement le progrès économique, augmentera le coût de la production, imposant ainsi, en fin de compte, une charge supplémentaire au consommateur dudit Etat ; d'autre part, elle tendra à déprécier la valeur en capital de tous les titres émis dans l'Etat, portant ainsi préjudice à tous les possesseurs de titres.

Enfin (et ce n'est pas la moins importante des conséquences engendrées par les doubles impositions dans le domaine international) *la charge de la double imposition finit très souvent par retomber sur le pays qui en décida l'application.*

En effet, soit, par exemple, un capitaliste étranger résidant dans un pays A et qui désire effectuer des placements dans un pays B ; sachant que ces placements sont frappés d'un impôt dans le pays B, il rejettera sur l'emprunteur de ce dernier pays la charge de l'impôt qui devrait lui incomber en opérant de la façon suivante : ayant 100 unités à engager dans un placement dont il attend un revenu net de 6 %, par exemple, sachant d'autre part que le revenu brut sera frappé d'un impôt de 10 % par le pays qu'habite son emprunteur, le capitaliste étranger non résident calculera donc que cet impôt réduira de $\frac{2}{3}$ % le revenu brut du placement qu'il a l'intention d'effectuer ;

il exigera alors, en conséquence, un revenu brut de $6 \frac{2}{3} \%$ de la part de son emprunteur. En d'autres termes, le capitaliste étranger paiera bien nominalemeut l'impôt de son pays plus l'impôt du pays de son emprunteur, il sera bien atteint par la double imposition ; mais, en réalité, il rejettera sur son emprunteur cette double imposition car, tous comptes faits, il supportera seulement l'impôt de son pays, s'étant garanti et protégé contre l'impôt du pays de son emprunteur en exigeant un revenu supplémentaire avant d'effectuer son placement.

On peut même aller plus loin dans cet ordre d'idées et prétendre avec vraisemblance qu'un capitaliste, qui a l'intention d'effectuer des placements à l'étranger, sera susceptible de se garantir, par une assurance ou un amortissement correspondant, non seulement contre les doubles impositions existantes, mais aussi contre celles à venir.

Il convient cependant de reconnaître que le principe suivant lequel tout capitaliste qui ne réside pas dans le pays où il place son argent rejette ou rejettera sur l'emprunteur la charge de l'impôt auquel est soumis son placement, (ce qui revient à dire que la double imposition finit par retomber sur le pays qui en a décidé l'application), il convient de reconnaître que ce même principe n'est cependant pas absolu et que, dans la pratique, son expression en peut être limitée par certaines conditions. Ainsi, il est bien évident, par exemple, que si le placement a été effectué *antérieurement* à l'établissement de l'impôt, et sans qu'au-

cune garantie contre l'imposition n'ait été prise par le capitaliste étranger, il est bien évident que ce dernier ne pourra pas échapper à la double imposition et en supportera au contraire toute la charge. De même, en cas de simple *élévation du taux de l'impôt*, les placements étrangers effectués antérieurement, à une époque d'imposition plus légère, supporteront évidemment la charge de l'augmentation. Pareillement, si un capitaliste possède à l'étranger une entreprise en activité qui exige absolument de nouveaux capitaux, au lieu de laisser périlcliter son entreprise et de risquer ainsi de perdre le capital déjà investi dans l'affaire, il préférera évidemment mettre de nouveaux capitaux dans cette même affaire, même s'il sait à l'avance que les revenus qu'il en retirera seront désormais réduits, dans une mesure donnée, soit par l'application d'un impôt nouveau sur les placements étrangers soit par l'élévation du taux d'un impôt semblable existant déjà. En outre, si l'impôt établi sur les placements étrangers est *inférieur* à la différence existant entre le taux de l'intérêt des placements dans le pays de l'emprunteur et le taux des placements dans le pays du capitaliste prêteur (le taux pratiqué dans le premier pays étant évidemment supposé *supérieur* au taux pratiqué dans le second), si même la différence entre l'intérêt servi dans les deux pays est *suffisante* pour couvrir le montant de l'impôt établi sur les placements étrangers, les capitaux étrangers seront attirés dans le pays emprunteur car, en dernière analyse, le capitaliste étranger pourra suppor-

ter impunément la charge de la double imposition, indemnisé qu'il sera contre elle par la différence du taux de l'intérêt dans les deux pays.

Les quelques explications énumérées ci-dessus ne font cependant que confirmer la règle et ne diminuent en rien la valeur et l'importance du principe suivant lequel la charge de la double imposition, sous réserve de certaines limitations, finit le plus souvent par retomber sur l'Etat qui l'établit (1).

En outre, si l'on veut bien se souvenir qu'à cet effet de la double imposition il faut en ajouter d'autres, non moins graves et non moins importants tant pour les Etats que pour les individus, tels, par exemple, que la paralysie de l'activité et des initiatives individuelles, l'augmentation des évasions fiscales, la restriction des échanges internationaux, l'entrave à la libre circulation des capitaux et à leur placement à l'étranger, d'où ralentissement de la production mondiale ainsi que du développement économique de certains Etats, on reconnaîtra sans peine que les effets produits par la double imposition internationale, loin d'être négligeables, sont au contraire très gros de conséquences et légitiment bien l'étude minutieuse d'une catégorie d'injus-

(1) Cette conséquence de la double imposition, dont l'importance n'échappera à personne, a été formulée dans une « Note sur les effets de la double imposition », adressée par un auteur anonyme à Sir Basil BLACKETT, membre britannique de la Commission économique et financière de la S.D.N., qui la communiqua à ses collègues ; elle figure parmi les documents de la S.D.N. sous le n° E.F.S. 16 a, A. 16 a.

tices fiscales qui se sont multipliées et accentuées par suite de l'aggravation des charges résultant de la dernière guerre, faisant ainsi obstacle à la reconstitution économique mondiale.

DEUXIÈME PARTIE

Fondement de l'Obligation fiscale et du droit d'imposition dans le domaine international

Ayant ainsi souligné les effets particulièrement néfastes, pour les Etats comme pour les individus, des doubles impositions internationales, il nous faut maintenant déterminer, en cas de concours entre plusieurs autorités fiscales, à quelle autorité l'individu devra compte de sa capacité contributive. Or, il importe, pour pouvoir ainsi répartir en fin de compte le droit de lever l'impôt entre les autorités fiscales concurrentes, de connaître préalablement le principe d'après lequel pourra se faire cette répartition, c'est-à-dire le principe en vertu duquel tel contribuable sera tenu à l'obligation fiscale envers tel Etat, et tel Etat aura le droit d'imposer tel contribuable. Ce principe, qui régira ainsi la compétence internationale en matière d'imposition, et *sur lequel l'obligation fiscale sera par conséquent fondée*, il nous appartient maintenant de voir quel il est.

Certains ont vu dans l'allégeance *politique*, dans la *nationalité*, un criterium suffisant des obligations fiscales auxquelles sont soumis les individus. A l'appui de cette

thèse, ils invoquent que le citoyen d'un pays donné, qui habite à l'étranger, est souvent tenu pour responsable vis-à-vis de son propre pays, même s'il ne lui est rattaché par aucun autre lien que celui de son statut civique. Son allégeance est d'ordre *politique* et, comme telle, entraîne des droits et des devoirs politiques ; parmi ces derniers figure le devoir politique d'acquitter des impôts.

Tel est le sens de la théorie de la nationalité, dont l'argumentation ne peut cependant empêcher de constater que, dans les temps modernes, la force de l'allégeance *politique* s'est considérablement affaiblie. En effet, les liens politiques qui rattachent aujourd'hui à son pays natal un citoyen non résident n'existent souvent que de nom. D'une part, un individu peut passer toute son existence à l'étranger ; ses intérêts véritables peuvent le lier indissolublement à sa nouvelle résidence et son loyalisme vis-à-vis de son ancienne patrie a pu disparaître totalement ; dans de nombreux cas, même, une nouvelle allégeance politique le rattachera à son nouveau pays de résidence. Inversement, dans certains Etats, les liens politiques ne peuvent être rompus, même en raison d'une émigration définitive ; et, d'ailleurs, il arrive fréquemment que l'émigrant ne désire aucunement voir s'établir des liens politiques entre lui et le pays qui, socialement et commercialement, est devenu son véritable foyer. Ainsi donc, à une époque comme celle d'aujourd'hui, où les personnes, aussi bien que les capitaux, passent si facilement d'un pays à un autre, l'allégeance

politique, la *nationalité* ne constituent plus un criterium satisfaisant des obligations fiscales des individus.

Insuffisant également est le principe de la simple *résidence temporaire*, suivant lequel tout individu qui se trouve dans un Etat donné peut y être imposé.

En effet, s'il arrive qu'un individu, voyageant, passe une semaine dans un Etat, par exemple, puis la semaine suivante dans un autre Etat, puis quelques jours encore dans un troisième Etat, d'une part, il n'y a aucune raison valable pour que ce même individu soit imposé sur tous ses biens par un quelconque de ces trois Etats, les rapports qui existent entre lui et chacun de ces Etats n'étant pas assez étroits ; d'autre part, étant donné que ce voyageur se déplace constamment, il doit être imposé dans chaque Etat où il séjourne, ou bien alors ne l'être nulle part. Il ressort donc de cet exemple que la *résidence temporaire* est nettement inadmissible en tant que criterium de l'obligation fiscale.

Le troisième principe que l'on pourrait invoquer est celui du *domicile* ou de la *résidence permanente*. Ce principe constitue une base d'imposition plus défendable, et de nombreux arguments militent en sa faveur. Il est en effet parfaitement légitime, de toute évidence, que ceux qui résident d'une façon permanente ou habituelle dans un Etat donné contribuent aux dépenses de cet Etat, qui leur assure sécurité et bien-être. Des résidents à titre permanent ont donc, sans aucun doute, des obligations envers

l'Etat où ils vivent, même si leurs biens sont situés ailleurs ou si leurs revenus proviennent d'un autre Etat.

Pour des raisons exactement opposées à celles mentionnées ci-dessus, le principe du *lieu* où se trouve située la richesse ou dont proviennent les revenus imposables, est également non moins légitime comme fondement de l'obligation fiscale. Un individu qui, dans un Etat, y possède des biens ou en tire des revenus, a toujours été considéré en effet comme assez étroitement subordonné à l'administration de cet Etat pour être nettement obligé de subvenir à ses dépenses, même s'il est domicilié ou réside habituellement dans un autre Etat. On ne saurait admettre, par exemple, que certains gros propriétaires, comme les possesseurs de biens fonciers en Irlande, qui résident habituellement en Angleterre, ou comme les principaux actionnaires des compagnies de chemins de fer des Etats de l'Ouest en Amérique, qui sont domiciliés à New-York, puissent être les uns et les autres dégagés de toute obligation fiscale vis-à-vis des Etats d'où ils tirent leurs bénéfices.

Ainsi donc, examen fait des différents principes qui peuvent être invoqués comme fondement de l'obligation fiscale et du droit d'imposition dans le domaine international, il résulte que le principe du *domicile* du contribuable et celui du *lieu d'origine* de la richesse imposable, peuvent être à la fois considérés l'un et l'autre comme une base d'imposition satisfaisante, et cela, comme nous l'avons vu, pour des motifs diamétralement opposés : en

faveur du *domicile*, on peut soutenir avec raison qu'un individu domicilié dans un Etat est tenu envers lui à certaines obligations fiscales, eu égard aux avantages dont il y jouit ; en faveur du *lieu d'origine*, on peut prétendre, avec non moins de raison, qu'un individu qui possède des biens dans un Etat doit participer aux dépenses de l'Etat d'où il tire sa richesse.

Ces deux notions du *domicile* du contribuable et du *lieu d'origine* de la richesse imposable permettent déjà de constater que le principe suivant lequel les individus doivent compte à certaines autorités de leur capacité contributive fiscale n'est pas, comme certains le prétendirent et comme d'autres le prétendent même encore, d'ordre *politique*, mais est d'ordre nettement *économique*. L'agrégation originaire ou acquise à une collectivité politique, avec les droits et les obligations qu'elle comporte, ne peut et ne doit entraîner aucun lien fiscal au profit de cette même collectivité. *L'allégeance fiscale* n'est donc pas un corollaire de l'allégeance *politique* ; elle doit dépendre au contraire de l'allégeance *économique* qui, elle-même, modifie profondément les principes de fiscalité qui résulteraient de données purement politiques. En résumé, un individu doit être imposé, non pas en raison de sa *nationalité*, mais *en raison de ses intérêts économiques, là où sont ces intérêts, et là seulement*, c'est-à-dire aux lieux de son *domicile* et de l'*origine* de sa richesse.

De cette constatation du fondement de l'obligation

fiscale dans le domaine international, nous pouvons d'ores et déjà déduire le principe général qui devra régir le droit d'imposition, savoir : *les autorités fiscales compétentes pour imposer un contribuable sont celles dans le ressort desquelles sont situés le domicile de ce contribuable et le lieu d'origine de ses richesses, et celles-là seulement.* Ce principe de la nature économique de l'allégeance fiscale, les *Experts Economistes*, délégués par le Comité financier de la Société des Nations, l'ont d'ailleurs formulé dans leur *Rapport du 3 avril 1923* en écrivant : « Le montant total des impôts acquittés par le contribuable doit être réparti entre les autorités fiscales concurrentes *en proportion des intérêts économiques* de ce contribuable relevant de chacune des autorités en question » (1).

Maintenant que nous savons que *l'allégeance économique* est le principe en vertu duquel les individus doivent compte à certaines autorités de leur capacité contributive fiscale, maintenant que nous savons qu'un contribuable ne peut être légitimement imposé qu'aux lieux et par les Etats de son *domicile* et de *l'origine* de sa richesse, il importe que nous étudions de plus près et que nous analysions ces deux notions du *domicile* du contribuable et du lieu *d'origine* de la richesse, notions qui, comme nous l'avons vu, sont à la base de l'obligation fiscale et du droit d'imposition dans le domaine international.

(1) Document de la S.D.N., E.F.S. 73, S. 19, p. 22.

La Notion du Domicile fiscal

Par *domicile* d'un individu, nous savons déjà qu'il faut entendre, d'une façon générale, le lieu de sa *résidence permanente ou habituelle*. Mais cette définition est évidemment trop vague, car la *résidence*, même habituelle, ne se confond pas nécessairement avec le *domicile*. Ainsi, la législation française fait une distinction entre le *domicile légal* (résultat d'un changement rendu juridiquement authentique sur demande présentée par l'intéressé) et le *domicile réel* qui, comme le « *Wohnsitz* » de la législation allemande, correspond à la *résidence habituelle*. Par contre dans les pays de langue anglaise, le *domicile* est un effet de l'intention du contribuable ; c'est l'endroit qu'il a choisi pour exercer ses droits politiques (tel le vote) et où lui seront signifiées ses obligations politiques (telle l'obligation de remplir les fonctions de juré). La législation danoise, écartant l'idée de domicile, assujettit à l'impôt sur le revenu les étrangers dont le séjour couvre une période ininterrompue de six mois : de même la législation luxembourgeoise impose l'étranger, du chef de ses capitaux et revenus mobiliers, au prorata de la durée de son séjour dans le pays. Ainsi donc, les différents Etats sont loin d'être d'accord sur l'interprétation qu'il convient de donner au mot « *domicile* ». Quand on lit, en effet, soit les ouvrages théoriques soit les textes de législation intérieure des divers Etats, on est frappé de la diversité des termes em-

ployés : *domicile, résidence, simple demeure, habitation, siège, lieu de principal établissement*, etc..., toutes ces locutions s'entrecroisent et se mêlent sans qu'il soit possible, a priori, de dégager une notion simple susceptible de s'appliquer à la matière de la double imposition. La section juridique du Secrétariat de la Société des Nations a exposé dans un fort intéressant memorandum toutes ces différences de législation et de doctrine (2).

Cependant, il est bien évident que, pour éviter la double imposition, il importe avant tout que les différents Etats se mettent d'accord sur le vocabulaire, de façon à empêcher toute possibilité de malentendu, et pour que l'idée de *domicile* fasse partout l'objet d'une même interprétation au point de vue de l'impôt. Dans l'état actuel des textes, le *domicile* d'un même individu peut se trouver situé à la fois dans plusieurs Etats, de telle sorte qu'il peut être simultanément imposé sur la totalité de ses biens par chacun des Etats dont le régime juridique revendique son *domicile*. Pour pallier à d'aussi graves possibilités, les *Experts Techniques*, auxquels fit appel le Comité financier de la Société des Nations, ont présenté, dans leur *Rapport du 7 février 1925*, une série de Résolutions tendant à assurer une certaine unité d'interprétation du terme « *domicile fiscal* » (3), Résolutions d'ailleurs approuvées par la Cham-

(2) Document F. 43 de la S.D.N.

(3) Document F. 212 de la S.D.N.

bre de Commerce Internationale à son congrès de Bruxelles en juin 1925.

Les *Experts Techniques* donnent des définitions différentes du *domicile fiscal* suivant qu'il s'agit tout d'abord de *personnes physiques* ou de *personnes morales*, et ensuite d'*impôts sur le revenu* ou d'*impôts sur les successions*. Il n'y a rien là qui doive étonner et paraître contraire à la logique, car, même dans les législations internes des différents pays, les grandes classes d'impôts ne considèrent pas de la même façon le domicile fiscal du contribuable. Il arrive en effet que telle notion déterminée de domicile fiscal qui s'applique parfaitement à une catégorie d'impôts, ne vaut rien pour une autre. Ainsi, par exemple, l'*impôt sur le revenu*, en tant qu'impôt annuel, vise l'activité qu'a exercée le contribuable et les revenus dont il a disposé pendant une période déterminée ; il tend à se modeler chaque année sur les changements matériels survenus dans la situation du contribuable : on conçoit donc qu'il faille tenir compte de la *pluralité des résidences* du contribuable dans la définition que l'on donnera de son « *domicile fiscal* ». L'*impôt sur les successions*, au contraire, n'est perçu qu'une seule fois et essaie de saisir l'ensemble des facultés contributives d'une personne, au moment où ses capitaux et ses propriétés diverses vont changer de mains : on comprend donc que la *nationalité* du contribuable soit susceptible de jouer un rôle important lorsqu'il s'agira de définir le *domicile fiscal*. Voici d'ailleurs le texte des Résolutions

proposées par les *Experts Techniques* : (4)

I. — DOMICILE FISCAL DES PERSONNES.

A. — Impôt général sur le revenu.

Sera considéré comme Etat du domicile pour l'impôt général sur le revenu, l'Etat où le contribuable a sa résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation. Lorsqu'un contribuable a des résidences ou fait des séjours non occasionnels dans différents Etats, chacun de ceux-ci peut percevoir l'impôt général ; mais afin d'éviter la double imposition, il est désirable que ces Etats adoptent un criterium spécial pour l'assujettissement à l'impôt, ou conviennent d'une répartition proportionnelle de l'imposition. Les Etats restent toujours libres de taxer les personnes de leur nationalité pour la partie du revenu global, de la fortune ou du capital qui n'est pas frappée selon les règles précédentes.

B. — Droits de succession.

Sera considéré comme Etat du domicile, pour les impôts sur la succession, l'Etat dans lequel le de cujus avait, au moment de sa mort, élu sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir.

II. — DOMICILE FISCAL DES SOCIÉTÉS OU PERSONNES MORALES

L'Etat qui a le droit de prélever l'impôt est celui où se trouve le siège social ou, si celui-ci n'est pas le centre effec-

(4) Cf. doc. cit. p. 33.

tif de l'entreprise, l'Etat où se trouve ce centre effectif.

Les *Experts Techniques*, mandatés par la Société des Nations, proposent donc qu'en cas d'*impôts sur le revenu* le domicile fiscal du contribuable soit réputé au lieu de sa *résidence permanente*. Cette définition, bien que précisée légèrement par l'expression *foyer permanent d'habitation*, reste évidemment un peu large ; mais, comme telle, elle n'en a précisément que plus de chances de pouvoir être adoptée par les différents Etats, ce qui, ne l'oublions pas, était avant tout la préoccupation des *Experts Techniques*. Ces derniers ont d'ailleurs prévu le cas assez fréquent des personnes qui ont *plusieurs résidences* ou qui font des *séjours non occasionnels dans divers Etats*, en proclamant le droit, pour *chacun* de ces Etats, de percevoir l'impôt sur le revenu, sous réserve, naturellement, et afin d'éviter la double imposition, d'une répartition proportionnelle de l'imposition entre ces divers Etats suivant des modalités préalablement fixées. En outre, les *Experts Techniques* ont également prévu un abus qui tend à devenir de plus en plus fréquent : des personnes riches, ayant investi leur fortune en valeurs mobilières, se déplacent de pays en pays, ne faisant jamais de séjour de longue durée, ne possédant pas d'immeubles à leur nom, en un mot *n'ayant pas de domicile* ; elles pourraient échapper ainsi à un droit d'imposition basé sur la preuve d'un séjour non occasionnel ; la résolution présentée par les *Experts Techniques* tend à déjouer le calcul fait par ces contribuables, en les

réputant domiciliés dans le pays de leur *nationalité*. Quant aux contribuables *sans nationalité ni domicile*, le criterium proposé de « foyer permanent d'habitation » sous-entend évidemment qu'ils seront réputés domiciliés dans le pays de leur *résidence habituelle* ; s'ils ont *plusieurs résidences*, on appliquera la solution déjà préconisée ci-dessus pour ce dernier cas, savoir : répartition du droit d'imposition entre les divers Etats de résidence. En cas d'*impôt sur les successions*, les *Experts Techniques* proposent que le *domicile fiscal* soit réputé au lieu où le défunt avait « *élu sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir* » ; c'est là une proposition qui ne peut que rencontrer l'approbation générale.

Voilà pour le *domicile fiscal* des *personnes physiques*. Quant à celui des *personnes morales* ou *sociétés*, les *Experts Techniques* proposent de le fixer au *centre effectif de l'entreprise*, c'est-à-dire au lieu où se trouvent la direction et le contrôle des affaires de l'entreprise. Cette solution aurait pour effet d'empêcher que des firmes ne transportent nominale-ment leur *siège social* en un pays où les impôts sont moins élevés que dans le pays du *siège effectif*, chose qui ne manquerait évidemment pas de se produire si le *siège social* d'une société était pris comme criterium de son *domicile fiscal*.

Telles sont les Résolutions présentées par les *Experts Techniques* de la Société des Nations en vue d'instituer une interprétation unique du *domicile fiscal*. Bien que n'ayant

point été adoptées encore par les différents États, ces propositions apportent cependant une contribution très sérieuse à l'étude de la notion de *domicile fiscal*, dont elles permettent déjà de se faire une idée assez nette, malgré la complication certaine d'une notion qui implique des questions, non seulement de droit fiscal, mais aussi de droit civil et de droit international privé.

La Notion du lieu d'origine

Par *lieu d'origine* de la richesse imposable, il faut évidemment entendre l'endroit où est située ou d'où provient cette richesse. Cette notion du *lieu d'origine*, très simple autrefois, alors qu'il ne s'agissait que d'impôts sur les biens possédés par les vifs ou dévolus après décès, est devenue assez complexe avec les systèmes modernes d'imposition sur le revenu, sur les gains et sur les salaires. En effet, bien que tel revenu soit acquis en un certain lieu, il devient richesse après avoir été acquis, et, dès lors, il peut être transféré en un autre lieu. Si les biens tangibles et corporels sont difficiles à déplacer et, dans certains cas, lorsqu'il s'agit d'immeubles, ne peuvent être déplacés en aucune façon, par contre certaines catégories de biens non corporels peuvent être facilement transférées. Soit, par exemple, *un revenu* ayant son origine dans un pays A et provenant soit d'opérations commerciales avec ce pays soit matériellement de récoltes, de biens sis dans ce même pays.

Supposons maintenant que ce revenu consiste en valeurs déposées dans un coffre-fort situé dans un pays B ; en un certain sens, les biens où plus exactement le revenu de ces biens pourra être considéré comme existant dans le pays B. En outre, il se peut que certains moyens qui servent à produire ce revenu, et qui ne sont pas d'ordre matériel (telle l'activité qui contrôle et dirige l'entreprise et sans laquelle les moyens matériels seraient inefficaces et stériles) se trouvent dans un pays C ; on peut donc dire, à un autre point de vue, que l'origine du revenu se trouve également située dans ce pays C, lieu où s'exerce l'activité intellectuelle qui met en valeur les moyens matériels de l'entreprise. Enfin, si le possesseur de ces biens réside dans un pays D, on peut prétendre aussi que le lieu assigné aux biens se trouve dans ce pays D. On voit quelles divergences peuvent se produire si l'on examine la question du *lieu d'origine* au point de vue juridique. Les auteurs et la jurisprudence de certains pays ont essayé de surmonter ces difficultés en établissant une distinction entre le *lieu véritable* et le *lieu présumable*. Dans l'exemple donné ci-dessus, le *lieu véritable* du revenu serait le pays A, et les pays B, C et D seraient autant de *lieux présumables*. Outre que cette distinction est fort discutable, elle ne résout en aucune façon les difficultés qui se posent.

Au surplus, ces difficultés ne sont pas les seules ; d'autres complications peuvent se présenter. Ainsi, lorsque nous parlons de *lieu d'origine* de la richesse, nous enten-

dons naturellement (comme nous l'avons déjà vu plus haut) l'endroit où cette richesse est *située* ou *créée*. Or, précisément, cette création, cette production de la richesse impossible est due non seulement à la chose elle-même, à la source même de richesse, mais aussi aux efforts de l'homme pour rendre possibles sa production et son acquisition. Par *production de la richesse*, il faut en effet entendre tous les *stades* par lesquels passe la richesse naturelle avant d'arriver à constituer une richesse acquise. Les oranges de Californie, par exemple, ne constituent pas une richesse acquise avant d'avoir été cueillies, emballées et enfin transportées dans un endroit où elles pourront être utilisées par le consommateur. Dans le processus de la production de la richesse, l'intervention humaine peut donc se produire sous diverses formes et un assez grand nombre de fois. Prenons, par exemple, le cas d'une plantation de thé. L'homme interviendra : 1) sous la forme du pouvoir directeur de l'entreprise, qui détermine la politique d'ensemble dont dépend, en fin de compte, le caractère profitable ou non de la production de la richesse (fixation du caractère des dépenses, des époques et méthodes de culture, des méthodes de vente, etc...) ; 2) sous forme de surveillance et de direction du travail au lieu même de l'entreprise, c'est-à-dire à l'endroit de la plantation ; 3) sous la forme des organisations qui transportent et amènent la richesse, en l'espèce le thé, dans des endroits proches du marché où elle pourra être négociée ; 4) enfin, l'homme interviendra

encore dans la vente, qui met à la disposition du consommateur une richesse qu'il utilisera. Ainsi donc, la production de la richesse est un phénomène économique engendré par un agrégat de facteurs dont aucun ne peut être supprimé sans que les effets des autres soient réduits à néant et que, par là même, l'ensemble de l'organisation destiné à la production de la richesse soit ruiné. En conséquence, *l'origine* de la richesse peut donc être considérée à la fois, au point de vue de la forme matérielle originale de la richesse, des modifications matérielles ultérieures qu'elle subit, de son transport, de sa vente et enfin de l'organisme qui préside à sa production. Ceci revient alors à dire que pourraient être à la fois considérés comme *lieux d'origine* de la richesse : l'endroit où la richesse est récoltée, où elle existe sous sa forme originale ; l'endroit où elle subit des modifications matérielles ; l'endroit où siège l'organisation destinée à son transport ; l'endroit où, par la vente, elle est mise à la disposition de ceux à qui elle est utile ; l'endroit, enfin, où siège l'organisme directeur qui régit sa production. On voit d'ici les complications qui sont susceptibles de se présenter quand, dans l'imposition d'une même richesse, il faut tenir compte du processus entier de sa production. Ces complications sont d'ailleurs encore aggravées dans le cas où les différents stades de la production d'une même richesse, au lieu de s'accomplir sur le territoire d'un même et seul Etat, sont répartis sur les territoires de plusieurs Etats. Cette der-

nière hypothèse mérite d'ailleurs qu'on lui prête attention et qu'on l'étudie d'un peu plus près, car, tout d'abord elle est étroitement rattachée à la question du *lieu d'origine* de la richesse, et ensuite elle se pose souvent à une époque, comme celle d'aujourd'hui, où nombreuses sont les entreprises qui étendent leur activité sur plusieurs pays, et où fréquentes sont, par conséquent, les opérations économiques dont le processus ne se déroule pas entièrement dans un même pays.

Le problème fiscal qui se pose, quand *les différents stades d'une opération économique ont lieu dans plusieurs pays*, consiste à rechercher dans quelle mesure chaque Etat intéressé peut arguer de sa qualité de *lieu d'origine* de la richesse pour élever une revendication partielle portant sur chacune des opérations accomplies. Il est évident, par exemple, que si une société procède à plusieurs opérations dans un pays A, mais que l'opération finale de vente ait lieu dans un pays B, il est évident que le pays B sera fondé à revendiquer le droit d'imposer une partie du bénéfice perçu, mais non la totalité de ce bénéfice. Il devient donc nécessaire de rechercher les principes directeurs, les données, suivant lesquels on assignera leur part d'imposition aux pays dans lesquels ont été respectivement accomplies les diverses opérations économiques envisagées. Ces données, les *Experts Economiques* les indiquent dans leur *Rapport du 3 avril 1923* :

1) *valeur des ventes* ;

2) *capital total employé dans chaque pays par les subdivisions de l'entreprise ;*

3) *total des stocks de marchandises constitués dans chaque pays ;*

4) *dans des cas relatifs aux fortunes ou aux biens fonciers, valeur totale dans chaque pays de cette fortune ou de ces biens ;*

5) *total des salaires payés et des frais généraux ;*

6) *total des crédits ouverts dans chaque pays (5).*

Cependant, les *Experts Economistes* s'empressent d'ajouter que « seule la *nature* de l'entreprise peut indiquer si les principes adoptés sont satisfaisants » et que « l'application de ces principes est du reste, dans la majorité des cas, *spécifique* ». Une fois certains principes directeurs adoptés et la part qui revient à chaque pays dans l'entreprise productive établie en tenant compte de ces principes, il sera alors possible de déterminer le degré du droit d'imposition qui devra être accordé respectivement aux différents pays intéressés. Ainsi, on constatera, par exemple, que le droit d'imposition du pays dans lequel se trouve une usine fabriquant et vendant certains produits est plus grand que celui d'un pays qui borne son activité à vendre sans produire. De même, en sens contraire, les obligations fiscales d'une entreprise qui procède à tous les stades d'une même opération économique dans un pays donné seront

(5) Cf. doc. cit. p. 57 et 58.

plus grandes envers ce même pays que si l'entreprise n'y accomplissait que le premier stade et effectuait ailleurs tous les autres.

Malgré les difficultés certaines que présente la détermination exacte du droit d'imposition qui revient à chacun des pays intéressés, on trouve déjà, dans diverses Conventions conclues entre Etats, des dispositions à ce sujet ; nous citerons spécialement le Traité de 1921 entre *l'Autriche et la Tchécoslovaquie* (6) et le Traité de 1924 entre *Dantzig et la Pologne* (7), qui donnent des bases assez précises de calcul pour la répartition du droit d'imposition. Ainsi, le second de ces deux accords prévoit des règles prenant comme base ou indice du partage : pour les entreprises de transport, la longueur kilométrique ; pour les autres entreprises commerciales, les recettes et bénéfices bruts. Quant au Traité entre l'Autriche et la Tchécoslovaquie, il prévoit aussi des modes de calcul forfaitaires des bénéfices des maisons de commerce suivant que les établissements font des ventes, des achats, ou bien à la fois des achats et des ventes. Il en est d'ailleurs de même d'un arrêté royal du 28 août 1922 pris en *Belgique* (8). On voit donc que cette répartition du droit d'imposition, bien que très délicate, n'est cependant pas impossible puisqu'elle est déjà pratiquée dans plusieurs pays.

(6) Document F. 10 de la S.D.N.

(7) Document F. 169 de la S.D.N.

(8) Document F. 47 de la S.D.N.

Ces conditions étant exposées, on se rend compte combien les systèmes modernes d'imposition sur le *revenu* ont compliqué la détermination exacte du *lieu d'origine* d'une richesse dont le processus de production est composé de plusieurs stades, dont chacun est susceptible de donner lieu, dans des pays différents, à une imposition particulière.

Malgré cela, il est possible, dans une certaine mesure, de déterminer quels peuvent être, pour les principales catégories de richesses imposables, les *lieux d'origine*.

Ainsi, par exemple, pas de difficultés en ce qui concerne les *terres* et les *maisons* ; le lieu d'origine des revenus qu'elles produisent est indiscutablement *l'endroit où elles sont situées*.

Même solution, également, pour les *entreprises commerciales et industrielles* ainsi que pour les *biens meubles corporels*.

Le lieu d'origine du revenu d'un *emploi* ou d'une *fonction* doit être évidemment réputé situé *là où la fonction est exercée*.

En ce qui concerne les *hypothèques foncières*, les revenus qu'elles produisent dépendant dans une grande mesure de la valeur ou de la prospérité du bien foncier hypothéqué, leur origine peut être considérée comme se trouvant *à l'endroit où est situé ce dernier*.

Quant aux revenus des *créances* et *crédits* en général,

la détermination de leur origine est plus délicate car, devant leur existence aussi bien à l'activité du *créancier* qui sut amasser et épargner le capital prêté, qu'à celle du *débiteur* qui le fait fructifier et en sert les intérêts, leur lieu d'origine peut être réputé situé à *l'endroit où réside soit le créancier soit le débiteur*.

Même solution pour les revenus des *fonds d'Etat* et des *actions* et *obligations* des sociétés, dont le lieu d'origine peut être considéré comme se trouvant soit à *l'endroit où est produite la valeur de ces revenus* soit à *l'endroit où réside l'actionnaire ou l'obligataire*. En effet, si, d'une part les actions et obligations ne signifient rien sans la société qui les émet et en sert les dividendes et intérêts, d'autre part la société n'existe que par les actionnaires et obligataires et sa prospérité économique dépend d'eux.

Il va de soi que cette détermination du *lieu d'origine* des principales catégories de richesses imposables a un caractère essentiellement général ; elle n'apporte pas de solution définitive aux difficultés particulières très nombreuses qu'ont fait naître au point de vue international, ainsi que nous l'avons vu plus haut, d'une part, l'apparition de nouveaux systèmes d'imposition tendant à frapper une matière aussi fugitive et transformable que le *revenu*, dont le *lieu d'origine* peut faire, au point de vue juridique, l'objet d'interprétations fort diverses, et, d'autre part, la multiplication considérable de richesses dont le processus de production déroule ses différents stades dans

plusieurs pays. Elle est simplement l'expression d'un certain nombre d'idées qu'on s'accorde aujourd'hui, dans la plupart des Etats, à considérer comme fondées et soutenables, de même qu'on s'accorde un peu partout pour admettre que *l'allégeance fiscale* est un corollaire de *l'allégeance économique*, les notions du *domicile fiscal* et du *lieu d'origine de la richesse* étant à la base de cette dernière. Un certain nombre d'Etats, en effet, devant les conséquences néfastes que présentent, tant pour les contribuables que pour eux-mêmes, les doubles impositions internationales, se sont attaqués au problème et ont cherché à le résoudre soit en édictant des *dispositions législatives* soit en concluant des *conventions internationales* destinées à éviter les doubles impôts. Ce sont ces mêmes dispositions et conventions que nous allons étudier, maintenant que nous avons déterminé le fondement de l'obligation fiscale et du droit d'imposition dans le domaine international.

TROISIÈME PARTIE

Dispositions législatives et Conventions Internationales relatives aux doubles impôts

Les tentatives faites par certains Etats, depuis une vingtaine d'années, pour résoudre le problème de la double imposition internationale, ont consisté : d'une part, en certaines *dispositions de législation interne*, chaque Etat se préoccupant de l'inconvénient que présentaient les doubles impôts pour ses nationaux ; d'autre part, en *conventions diplomatiques internationales*, conclues entre pays unis par des liens soit historiques, soit commerciaux, soit tout simplement de bon voisinage, et que multiplia l'épanouissement des relations internationales qui suivit la guerre de 1914-18. Les unes et les autres ont mis en évidence un certain nombre de principes et de méthodes intéressants à examiner en tant que susceptibles de servir de base à une réglementation générale de la question. C'est pourquoi nous étudierons, dans cette partie de notre travail, tout d'abord les *dispositions législatives*, et ensuite les *conventions diplomatiques*, destinées, dans l'esprit des Etats qui les édictèrent ou les contresignèrent, à éviter, sinon totalement, du moins partiellement les doubles impositions internationales.

Dispositions Législatives

FRANCE

Les dispositions législatives concernant les doubles impôts sont relativement rares en France. Cela ne signifie pas toutefois que la question y est complètement ignorée ou négligée, mais elle n'y est examinée et résolue qu'indirectement. En outre, jusqu'à présent, jalouse de sa souveraineté nationale, la France a confié à sa législation interne seule la solution des problèmes posés. Les seules conventions financières approchantes qu'elle ait conclues sont exactement l'opposé de conventions destinées à éviter la double imposition ; elles tendent au contraire à renforcer mutuellement les Etats dans la répression des fraudes successorales, sans se préoccuper des conséquences qui peuvent en résulter dans certains cas au point de vue des doubles impositions (1). Par contre, tout en défendant rigoureusement sa souveraineté fiscale territoriale, la France ne cherche pas à la projeter au-delà de son domaine normal ; sa législation est en effet dominée par deux principes dont une application généralisée constituerait un sérieux progrès vers la solution du problème des doubles impositions : d'une part, le principe de la *territorialité*, qui veut que soient assujettis à l'impôt toutes les personnes résidant

(1) Telles sont les conventions Franco-Suisse du 25 juin 1869, Franco-Russe du 1^{er} avril 1874 et Franco-Britannique du 15 novembre 1907.

ou tous les actes accomplis ayant pris naissance ou provenant d'un acte de production effectué dans les limites du territoire français, même si le paiement effectif a lieu hors de France ; d'autre part, le principe de l'*équivalence*, en vertu duquel Français et étrangers sont égaux devant l'impôt à l'occasion de mêmes actes ou de mêmes biens accomplis ou situés en France. Il convient maintenant d'examiner quelle application ont fait de ces principes la législation et la pratique jurisprudentielle française, en vue d'éviter l'imposition à double, et de voir dans quelle mesure elles y sont indirectement parvenues.

Parmi les *impôts cédulaires*, créés par les lois des 29 mars 1914 et 31 juillet 1917, et frappant chaque catégorie de revenus, c'est surtout à l'occasion des *bénéfices industriels et commerciaux* et du *revenu des valeurs et capitaux mobiliers* que se pose la question des doubles impositions, les autres catégories de revenus ne prêtant guère à la double imposition en raison de leur nature même.

En ce qui concerne les *bénéfices industriels et commerciaux*. s'agissant, par exemple, d'une entreprise située en France, doit-on inclure dans ses bénéfices ceux réalisés par une de ses succursales située à l'étranger? Ou encore, si une entreprise, ayant son siège social en France, ne fait d'opérations qu'à l'étranger, doit-elle acquitter en France l'impôt sur la totalité de ses profits, sur une partie seulement, ou en sera-t-elle exonérée ? C'est sur ces points délicats que la législation a été appelée à statuer le plus souvent ;

elle l'a fait dans un sens en général libéral, aboutissant pratiquement à éviter autant que possible la double imposition. En effet, l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels, institué par la loi du 31 juillet 1917 (art. 2 à 15), *est dû par tout exploitant (particulier ou société) exerçant en France une profession commerciale ou industrielle*, pour les bénéfices de la dernière année ou du dernier exercice. Mais, quel que soit le mode de détermination du bénéfice imposable, l'impôt donne lieu à l'établissement d'une seule cote, établie pour chaque exploitant, « au siège de la direction des entreprises pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, ou à défaut (c'est-à-dire si la direction est située en dehors de France) au lieu du principal établissement » (2). Il résulte donc de ce texte que seuls *les bénéfices pris en considération*, pour servir d'assiette à l'impôt, *sont ceux des exploitations situées en France, à l'exclusion des bénéfices réalisés à l'étranger* par des établissements ou des succursales dépendant d'un établissement principal situé en France. La pratique administrative est même plus large : aux termes de l'instruction du 30 mars 1918 « les particuliers ou les sociétés, français ou étrangers, *ayant leur siège en France, mais dont les exploitations sont situées exclusivement hors de France, ne sont pas passibles de l'impôt* ; quant aux contribuables français ou étrangers possédant à la fois des exploitations

(2) Loi du 31 juillet 1917, art. 3.

ou établissements en France et hors de France, *leurs cotisations sont établies seulement à raison des bénéfices afférents aux opérations qu'ils effectuent en territoire français* » (3). En résumé, vis-à-vis des bénéfices industriels et commerciaux, la loi française applique rigoureusement (et elle y a particulièrement de mérite) le principe de la *territorialité*, assujettissant à l'impôt *tous* les bénéfices réalisés sur le territoire français, juste contrepartie de l'exonération de ceux acquis hors de ses limites. Il en est d'ailleurs de même pour l'impôt sur les *bénéfices de l'exploitation agricole* qui ne porte que sur les domaines exploités en France (4).

(3) La matière encore neuve de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels n'a pas fait jusqu'ici l'objet de décisions de jurisprudence. Par contre, en ce qui concerne *l'impôt sur les bénéfices de guerre*, institué par la loi du 1^{er} juillet 1916 et abrogé depuis le 30 juin 1920, et qui était également un impôt *territorial* en tant que frappant toutes les entreprises exploitées en France indépendamment de la nationalité de l'exploitant, une décision de jurisprudence administrative est intervenue : la *Commission supérieure des bénéfices de guerre*, appelée à se prononcer dans le cas d'unité d'entreprise et de diversité d'exploitations, les unes situées en France et les autres à l'étranger, a tranché la question en décidant que le départ entre les bénéfices afférents aux unes et aux autres serait déterminé en appliquant, au chiffre de ventes réalisées en France, le *bénéfice moyen de la profession* établi par la Commission fonctionnant au ministère des finances (décision n° 82 du 7 juillet 1917). C'est là un précédent d'une importance capitale, dont s'inspireront probablement l'administration et la jurisprudence pour les bénéfices commerciaux ou industriels ordinaires. On comprendra donc que nous y ayons insisté.

(4) Cf. loi du 31 juillet 1917, art. 19.

Quant au *revenu des valeurs et capitaux mobiliers*, ce sont encore les principes d'*équivalence*, de *territorialité* et aussi de *proportionnalité* qui président à son imposition. En effet, en combinant les dispositions du 30 mars 1872 sur les droits de timbre et de transmission, de la loi du 29 juin 1872 sur les valeurs mobilières et les dispositions du 29 juillet 1914 sur les impôts cédulaires, on peut établir l'aperçu suivant du régime fiscal auquel est soumis le revenu des valeurs et capitaux mobiliers : tout d'abord, la loi du 29 juin 1872, modifiée par celle du 29 mars 1914, affirme le désir de la législation française de « soumettre toutes les valeurs mobilières *sans distinction de nationalité* au régime de l'égalité ou de l'équivalence vis-à-vis du fisc français » ; mais, ce souci même de l'équivalence a dicté une série de mesures destinées à ne considérer comme « immigrés étrangers ou francisés » que certains titres étrangers, de même que ne seront soumis à l'impôt général sur le revenu que les ressortissants étrangers ayant avec la France un lien suffisamment étroit et durable ; c'est pourquoi les valeurs mobilières *étrangères* ont été divisées en deux catégories : les *valeurs abonnées*, et les *fonds d'Etat étrangers* et *valeurs non abonnées*. Les premières doivent leur nom au mode d'acquittement des impôts dont elles sont redevables et se composent des valeurs admises à « être cotées, négociées, exposées en ventes ou émises en France » ; elles paient *l'impôt sur le revenu*, le *droit de timbre* et le *droit de transmission*, tout comme les valeurs françaises,

toutefois (et c'est là le point caractéristique) elles n'acquittent pas ces droits sur la totalité de leur capital mais seulement sur la quotité de ce capital déterminée par le ministre des finances et *correspondant à la fraction de ce capital circulant en France*, sans toutefois pouvoir être inférieur au $\frac{1}{10}$ dudit capital pour les actions et au $\frac{1}{5}$ pour les obligations (5) ; en outre les sociétés et entreprises étrangères dont les titres ne sont pas cotés en France, mais qui ont pour objet des biens meubles et immeubles situés en France, acquittent les impôts ci-dessus sur une quotité de leur capital fixée par le ministre des finances et *proportionnée à la valeur de leurs biens français* (6). Quant à la deuxième catégorie de titres étrangers comprenant, d'une part les fonds d'Etats étrangers qui se prêtent mal, pour des raisons politiques, à l'abonnement, et les valeurs étrangère non cotées, ces fonds et valeurs n'ont à acquitter de droits en France que quand ils y donnent lieu à une opération ; ils ne peuvent être annoncés dans un acte ou mis en vente qu'après avoir acquitté le droit de timbre, et le paiement de leurs coupons en France ne peut être fait par un banquier que moyennant la retenue de la taxe sur le revenu. Ainsi donc, par rapport aux titres étrangers, la législation française limite en principe la perception de l'impôt aux seules opérations faites en France, *sans se*

(5) Cf. loi du 30 mars 1872 et décret du 24 mai de la même année.

(6) Cf. décret du 10 août 1896.

préoccuper de la nationalité et du domicile du porteur de titres, et considérant seulement la collectivité étrangère émettrice, la nationalité de cette dernière déterminant la nationalité des titres émis et par conséquent le régime fiscal qui leur est applicable (7).

La nationalité et le domicile du porteur de titres n'entrent en jeu que dans deux cas : d'une part, c'est lorsqu'il s'agit de coupons de valeurs étrangères non abonnées encaissés en France par un étranger domicilié à l'étranger ; afin d'éviter la double imposition, et malgré que l'article 36 de la loi du 29 mars 1914 implique que l'impôt est dû « par toute personne qui demandera en France le paiement de coupons, chèques ou tous autres instruments de crédit », *le paiement de ces coupons a été autorisé sans retenue de l'impôt*, moyennant la production d'un « affidavit », daté et signé par le porteur de coupon, et sur lequel l'agent diplomatique ou consulaire français de la circonscription où réside le déclarant certifie que ce dernier est de nationalité étrangère, a son domicile à l'étranger et ne fait pas profession d'encaisser et payer des coupons de valeurs mobilières. D'autre part, la contrepartie de cette exonération de

(7) Il importe de signaler que le projet du budget pour 1930 prévoit la suppression du caractère *obligatoire* du régime de l'abonnement pour les valeurs mobilières étrangères. Cette mesure, qui aura pour effet de permettre la cotation en France de valeurs étrangères non abonnées, est une nouvelle preuve du libéralisme international dont la France cherche à imprégner sa politique fiscale.

l'étranger touchant un coupon en France est l'assujettissement à l'impôt des coupons encaissés à l'étranger, soit directement soit par intermédiaire, par toute personne domiciliée en France quelle que soit sa nationalité (8).

En outre, une autre manifestation du désir qu'a la législation française d'éviter la double imposition sur le montant même de l'impôt acquitté à l'étranger par des valeurs et titres non français, se révèle dans ce fait qu'est autorisée, pour les fonds d'Etat étrangers et les valeurs non abonnées, et vis-à-vis des porteurs français et étrangers domiciliés en France, ne pouvant pas, par conséquent, bénéficier des dispositions instituées par le décret du 22 juin 1914, *la déduction*, sur le montant de l'impôt qu'acquittent les coupons, intérêts et dividendes payés en France, *des impôts payés à l'étranger* (9).

En ce qui concerne *l'impôt global sur le revenu*, institué par la loi du 15 juillet 1914 et assis sur le montant total du revenu net annuel de chaque contribuable, il est intéressant de se demander à quelles personnes il s'applique et notamment quelle est vis-à-vis de lui la situation de l'étranger se trouvant en France ou du Français vivant à l'étranger (10).

(8) Cf. décret du 21 juin et instruction du 22 juin 1914.

(9) Cf. art. 3 et 8 du décret du 21 juin 1914, et instruction du 22 juin 1914.

(10) Cf. pour plus de détails, l'art. de M. A. Wahl, « Les étrangers devant l'impôt général sur le revenu » (*Journal de droit International privé*, 1916).

L'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 dit que « l'impôt général sur le revenu est dû au 1^{er} janvier de chaque année par *toutes les personnes ayant en France une résidence habituelle*. Sont considérées comme ayant en France une résidence habituelle, les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition, à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue soit par conventions successives soit pour une période continue d'au moins une année ». La conséquence à tirer de ce texte, qui ne fait aucune distinction entre contribuables quant à leur nationalité, est double. D'une part, la France regarde comme suffisamment lié à elle pour lui demander une contribution sur son revenu, l'étranger qui s'est établi personnellement sur son territoire avec un certain degré de permanence, en qualité de propriétaire, d'usufruitier ou de locataire ; par contre, *elle ne se considère pas comme autorisée à imposer cette contribution au Français qui a quitté le territoire au point de n'y plus avoir une résidence habituelle*, et elle laisse à son pays de résidence le soin exclusif de l'imposer à son gré. La France se montre donc, en la circonstance, extrêmement libérale et rigoureusement logique dans l'application du principe de la territorialité, et la généralisation de son attitude éviterait, dans la plupart des cas, le cumul d'impôts sur le revenu.

Sur un deuxième point, la loi française se montre à la fois généreuse et pratique : c'est dans la *détermination*

du revenu imposable des étrangers. Elle distingue pour eux deux cas : s'ils sont *domiciliés*, au sens légal du mot, c'est-à-dire « admis par le Gouvernement à fixer leur domicile en France » conformément aux dispositions de l'article 13 du Code Civil, ils sont assimilés à des nationaux domiciliés, et la base de leur impôt est leur revenu global, de toute origine ; si, au contraire, ils n'ont trouvé en France qu'une *résidence habituelle*, ils sont également passibles de l'impôt global sur le revenu mais seulement d'après un chiffre forfaitaire égal à sept fois la valeur locative de leur ou de leurs résidences, à moins que les revenus tirés par eux de propriétés, d'exploitations ou professions sises ou exercées en France n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt (11). D'ailleurs, d'après une jurisprudence constante, tant en matière civile que fiscale, le *domicile légal* pour l'étranger ne résulte pas d'un état de fait (de la possession d'un établissement important ou du centre de ses intérêts) mais d'un état de droit : *l'autorisation de fixer son domicile en France* (12).

En matière *d'impôts de succession*, un texte fixe la règle à suivre pour les successions d'étrangers ouvertes en

(11) Cf. loi du 15 juillet 1914, art. 11.

(12) Cassation, 12 janvier 1869 (Sirey, 1869, I, p. 138) — Cassation, 5 mai 1875, arrêt Forgo (Sirey, 1875, I, p. 409 — Dalloz, 1875, I, p. 343) — Aucune décision de jurisprudence n'est venue, depuis la loi du 15 juillet 1914, régler la question.

France ; c'est la loi du 23 août 1871, qui adopte comme criterium *le domicile du décédé*, mais ici le domicile doit s'entendre non pas seulement du *domicile de droit* mais aussi du *domicile de fait* : « sont assujettis aux droits de mutation par décès les fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et généralement toutes valeurs mobilières dépendant de la succession d'un *étranger domicilié en France avec ou sans autorisation* » (13). A l'heure actuelle la situation est donc la suivante : *si l'étranger décédé n'avait pas de domicile de fait ou de droit en France, l'impôt n'est dû que sur ses biens français, à l'exclusion de ceux situés à l'étranger*, sauf cependant sur les valeurs françaises dépendant de la succession, les biens incorporels étant considérés, par la législation et la jurisprudence françaises, comme ayant pour nationalité celle même de leur débiteur ; cet impôt *se borne d'ailleurs aux droits de mutation par décès et ne comporte pas application de la taxe successorale* faute de pouvoir faire état de l'intégralité de la fortune du défunt. *Si, au contraire, l'étranger décédé était domicilié en France, avec ou sans autorisation, c'est-à-dire y possédait un domicile légal ou réel, le fisc français se reconnaît un droit plus complet envers lui et le considère, quel que soit le lieu de son décès, comme redevable de l'impôt sur l'intégralité de ses biens, à l'exclusion seulement de ses immeubles et meubles corporels situés hors*

(13) Cf. art. 3 et 4 de la loi du 23 août 1871.

du territoire français (14). Par contre, le fisc français se désintéresse des biens corporels situés à l'étranger et des valeurs incorporelles étrangères dépendant de la succession d'un Français qui a cessé d'avoir son domicile en France, même s'il se trouve être accidentellement décédé sur son territoire (15).

De ce court examen de la législation fiscale française par rapport au problème des doubles impositions internationales, se dégagent certaines constatations et conclusions. Tout d'abord, si la matière des doubles impositions n'a pas fait en France l'objet de textes législatifs ou réglementaires spéciaux, il serait cependant exagéré de prétendre que le législateur n'y a prêté aucune attention ou y est demeuré indifférent. La législation fiscale française frappe

(14) La question de savoir si un étranger possède en France un domicile de fait est d'ailleurs une question d'espèce, au sujet de laquelle aucune règle absolue ne peut être formulée et pour laquelle toute liberté est laissée aux juges du fait, Cassation, Req., 21 novembre 1905 (Dalloz, 1906, I, p. 20). Pratiquement, la jurisprudence s'inspire de la définition de l'article 102 du Code Civil, en recherchant si c'est le lieu où l'on a son principal établissement, c'est-à-dire ses principaux intérêts ; voir notamment : Tribunal civil de Versailles, 26 février 1878 ; Tribunal civil de Nice, 11 février 1879, (Dalloz, 1880, III, p. 45) ; Tribunal civil de la Seine, 7 août 1903 (Répertoire périodique de l'Enregistrement, n° 10.679) ; Tribunal civil de Nancy, 1^{er} mars 1904 (Journal de l'Enregistrement, n° 26.922) ; Tribunal civil de Lyon, 3 mars 1904 (idem, n° 26.839).

(15) Cf. Garnier, « Répertoire de l'Enregistrement », Etrangers, n° 8.229, et L. Say, « Dictionnaire des Finances », Succession, p. 1235.

d'impôts réels les biens, les établissements, les industries d'après leur *situation* ; cette dernière étant délicate à fixer pour les biens incorporels ou les produits de l'exploitation, la loi française tranche le problème en limitant la contribution due par eux à la mesure dans laquelle ils profitent de la protection française (exploitations situées en France, affaires faites en France, profits réalisés en France, paiements reçus en France, voire même revenus professionnels gagnés en France). L'impôt personnel est également fondé sur la *situation* de l'individu, c'est-à-dire sur son *domicile* ou sur la *résidence* suffisamment prolongée pour manifester une attache permanente avec le pays. Quant aux personnes morales ou sociétés, c'est dans la mesure où leur activité lucrative se manifeste dans le pays, qu'elles sont assujetties aux impôts spéciaux qui les frappent (portion de capital circulant en France, valeur des exploitations qui y sont situées, montant des bénéfices qui y sont réalisés ou des intérêts qui y sont payés). Enfin, pour les droits de succession, sauf les valeurs françaises, la loi française ne considère comme imposables que les biens corporels, immeubles ou meubles situés sur son territoire, légitime mise en pratique du principe de la *territorialité* de l'impôt. La France se trouve donc ainsi traiter les personnes, valeurs ou biens français et étrangers de façon à sauvegarder pleinement sa souveraineté fiscale sans empiéter sur celle des autres pays ; elle fait montre, en outre, d'une logique et d'une cohérence dans sa fiscalité

que sont loin de manifester certains pays (16).

BELGIQUE.

En Belgique, jusqu'en 1905, les *Sociétés* belges étaient imposables au droit de patente sur l'intégralité de leurs bénéfices, qu'ils fussent d'origine belge ou étrangère (17). Il y avait évidemment là un double emploi ; aussi, une loi fut votée, le 29 mars 1906, dont les articles 9 et 10 consacraient en principe la jurisprudence établie, mais déduisant de moitié le droit de patente afférent aux bénéfices réalisés par les Sociétés belges dans des établissements distincts situés à l'étranger, allant même jusqu'à exempter ces dernières des centimes additionnels, provinciaux et communaux ainsi que des taxes spéciales établies par ces administrations. Enfin, une loi du 1^{er} septembre 1913 modifia celle de 1906 et assujettit les Sociétés belges, non plus au droit de patente, mais à une *taxe sur les revenus et profits réels*, taxe dont le taux est réduit de moitié pour la partie des bénéfices réalisés dans des établissements distincts situés à l'étranger ; l'exemption de centimes additionnels, provinciaux et communaux fut conservée, ce qui équivalait à dire que les *bénéfices réalisés à l'étranger par*

(16) Cf. l'étude très intéressante et très documentée de M. W. Oualid, « Les doubles impositions en France », (Bulletin de l'Institut intermédiaire international, janvier 1922).

(17) Arrêt de la Cour d'Appel de Liège du 23 juillet 1902, confirmé par arrêt de la Cour de Cassation du 2 janvier 1903.

les Sociétés belges ne sont taxés qu'au quart de l'impôt normal.

La législation nouvelle, qui a établi les impôts sur les revenus en Belgique, a généralisé ce principe en l'étendant aux *particuliers*, nationaux ou étrangers, habitant la Belgique et encaissant des revenus gagnés à l'étranger ; elle permet de déduire des revenus imposables la partie déjà taxée à un autre titre, ou bien de déduire de l'impôt exigible en Belgique l'impôt déjà payé à l'étranger sur lesdits revenus (18).

La *supertaxe* (ou impôt sur le revenu global) n'est pas actuellement applicable aux Sociétés ; elle n'intéresse que les particuliers, et n'est pas exigée des étrangers qui ne résident pas au moins six mois dans le pays.

L'impôt sur les successions se divise en *droit de succession* proprement dit, établi sur la valeur (déduction faite des dettes) de tout ce qui est recueilli ou acquis dans la succession d'un habitant du Royaume, et *droit de mutation* par décès, établi sur la valeur (sans distinction des charges) des biens immeubles situés dans le Royaume, recueillis ou acquis en propriété ou en usufruit par le décès de quelqu'un qui n'y est pas réputé habitant. Or, si le *droit de succession* exigible par suite du décès d'un habitant du royaume est perçu sur la valeur des biens situés à l'étranger, alors même que ces biens seraient soumis à l'impôt

(18) Lois des 29 octobre 1919 et 3 août 1920.

dans le pays où ils sont situés, par contre, le *droit de mutation exigé à l'étranger*, sur les immeubles sis à l'étranger et compris dans la succession d'un habitant du Royaume, *est déduit du droit exigible en Belgique* (19).

D'une façon générale, la législation fiscale belge est donc logique et modérée ; en outre, elle paraît être heureusement engagée dans la voie qui consiste à éviter autant que possible l'imposition à double.

DANEMARK.

Vis-à-vis des *particuliers*, *l'impôt sur le capital* frappe, sans considération du siège du capital, tous les habitants du Danemark, nationaux et étrangers, qui y résident de façon ininterrompue depuis 6 mois. Par contre, en ce qui concerne les *Sociétés*, *l'impôt sur le capital est réduit dans une proportion égale à la portion du capital située à l'étranger*.

Quant à *l'impôt sur le revenu*, il ne *frappe que les revenus gagnés au Danemark* par des nationaux ou étrangers soit habitant le Danemark soit habitant l'étranger.

Enfin, si *l'impôt sur les successions* frappe la totalité de l'hérédité sans tenir compte de la situation des biens, lorsque le *défunt était domicilié dans le pays*, sauf cependant réduction facultative par le ministère des finances

(19) Loi du 10 août 1923.

des droits afférents aux *immeubles sis à l'étranger*, par contre, lorsque le de cujus était domicilié à l'étranger, le droit de succession *atteint seulement les biens immobiliers sis au Danemark* (20).

ESPAGNE.

La contribution sur les produits de la richesse mobilière frappe, en Espagne, sans distinction d'origine, les revenus des particuliers espagnols ou étrangers domiciliés en Espagne ainsi que ceux des Sociétés espagnoles. Quant aux Sociétés étrangères, leurs revenus ne sont atteints que dans la *proportion des bénéfices réalisés en Espagne*.

L'impôt sur le capital frappe les Sociétés étrangères *proportionnellement au capital employé en Espagne* ; les sociétés d'assurance sont imposées proportionnellement aux primes payées en Espagne.

Quant à *l'impôt sur la transmission des biens*, il frappe toute transmission de biens meubles ou immeubles *situés en Espagne*, quelle que soit la nationalité du défunt ; en outre, si ce dernier est Espagnol, les biens situés à l'étranger sont également atteints par l'impôt, *exception faite cependant des immeubles* (21).

(20) Cf. rapport du Comité National du Danemark à la Chambre de Commerce Internationale.

(21) Cf. rapport du Comité National Espagnol à la Chambre de Commerce Internationale.

ETATS-UNIS D'AMÉRIQUE.

En dehors du Gouvernement Fédéral des Etats-Unis, chaque Etat de l'Union a son système fiscal. Les différents Etats de l'Union sont en effet souverains en cette matière et ne dépendent pas du Gouvernement Fédéral, d'où une multiplicité extraordinaire de systèmes fiscaux ; ainsi, par exemple, l'Etat de New-York est le seul, jusqu'à ce jour, à avoir créé un impôt sur le revenu. Nous nous occuperons donc, dans ce rapide aperçu de la législation fiscale américaine, exclusivement des lois fiscales fédérales. Le gouvernement fédéral est d'ailleurs limité par la Constitution en ce qui concerne les impositions. Jusqu'à une date récente, le Gouvernement Fédéral n'avait comme revenus que les droits de douane, les droits sur les tabacs, alcools et autres taxes indirectes ; ce n'est que depuis quelques années qu'existent un *impôt fédéral sur le revenu*, un *impôt fédéral sur le capital des Sociétés*, ainsi que des *droits fédéraux de mutation par décès*.

Toute personne, *domiciliée aux Etats-Unis*, ainsi que toute Société ayant son siège social aux Etats-Unis, doit *l'impôt sur le revenu* sur tous ses versements, sauf cependant sur les *revenus provenant d'immeubles sis à l'étranger*. Quant aux étrangers domiciliés à l'étranger et aux Sociétés étrangères ayant leur siège social à l'étranger, les uns et les autres ne doivent l'impôt que *sur la fraction de revenus provenant des Etats-Unis*.

En outre, « tout impôt *sur le revenu* payé à l'étranger

par un contribuable *citoyen des Etats-Unis* sur ses revenus provenant de *l'étranger*, est déduit du montant global de *l'impôt fédéral sur le revenu exigible en Amérique.* » (22) Mais ce dégrèvement a un *maximum*, posé par le paragraphe 5, et qui est déterminé en calculant l'impôt sur la tranche provenant de l'étranger, au taux américain afférent au revenu total. (23)

Ce dégrèvement est également applicable à *l'étranger domicilié aux Etats-Unis* et à la *Société étrangère ayant son siège social en Amérique*, à la condition cependant que leur pays admette une *pareille déduction* vis-à-vis des *citoyens américains* et des *Sociétés américaines* se trouvant dans le même cas sur son territoire.

Enfin, quant aux *Droits fédéraux de mutation*, contrairement à ce qui se passe pour l'impôt sur le revenu, la nationalité du de cujus n'est pas prise en considération. Lorsque le défunt (Américain ou étranger) est domicilié aux Etats-Unis, toute la succession est imposable, exception faite cependant des immeubles sis à l'étranger. Lorsque le défunt n'est pas domicilié aux Etats-Unis, l'actif américain est seul imposable.

(22) Cf. Revenue Act de 1918, complété en 1922, paragraphe 2 de la section 222 a.

(23) Paragraphe 5 : « Le montant des sommes créditées, aux termes de la présente subdivision, ne devra pas dépasser, par rapport à l'impôt auquel s'applique la déduction en question, la proportion existant entre le revenu *net* de l'assujetti ayant sa source hors des Etats-Unis et le revenu *net* total touché par l'assujetti pendant la même période d'imposition ».

Ainsi donc, la législation fiscale des Etats-Unis s'est nettement prononcée contre la double imposition, et, par une méthode de dégrèvement, combat efficacement cette dernière ; sous condition de réciprocité, elle accorde même aux étrangers le dégrèvement dont elle fait bénéficier ses nationaux en matière *d'impôt sur le revenu*, donnant ainsi l'exemple d'une fiscalité intelligente, modérée, dont l'application généralisée supprimerait dans bien des cas cette injustice fiscale qu'est la double imposition internationale.

GRANDE-BRETAGNE.

Les principaux impôts directs en vigueur dans le Royaume-Uni sont : l'Impôt sur le revenu (*Income Tax*), la Super Tax, l'Impôt sur les bénéfices des groupements (*Corporation Profits Tax*) et les Droits de Succession (*Death Duties*).

L'impôt sur le revenu (Income Tax), levé pour la première fois en 1799, fut modifié par de nombreuses lois financières jusqu'en 1910, et à nouveau en 1915, en 1916, en 1917, et enfin par l'*Income Tax Act* de 1918. A noter, d'ailleurs, qu'aucune de ces différentes lois ne donne une définition générale du revenu auquel s'applique l'impôt. Ce revenu est divisé en 5 catégories, connues sous le nom de *catégories, A.B.C.D.E.* ; tout revenu qui ne peut être rangé dans l'une de ces 5 catégories n'est pas passible de l'impôt. La catégorie A comprend les revenus annuels des

terres, maisons, locaux à usages commerciaux, mines, carrières, usines à gaz, fonderies, canaux et chemins de fer. La catégorie *B* est calculée d'après la valeur annuelle de *l'occupation* des terres agricoles, des forêts d'élevage, parcs, etc. La catégorie *C* s'applique aux revenus annuels des intérêts, pensions, dividendes et actions payés par tout *fonds public*. La catégorie *D* vise les profits ou gains annuels dont bénéficient : 1° toute personne *résidant dans le Royaume-Uni* pour toute espèce de propriété, commerce, profession, emploi, *situés ou exercés soit dans le Royaume-Uni soit à l'étranger* ; 2°) toute personne, *résidant ou non dans le Royaume-Uni*, pour toute espèce de propriété, commerce, profession, emploi, *situés ou exercés dans le Royaume-Uni*. Enfin, la catégorie *E* comprend les revenus annuels de tout emploi, charge ou bénéfice *publics*, c'est-à-dire qu'elle s'applique aux personnes qui détiennent une charge de la Couronne, aux fonctionnaires civils, aux officiers, etc... Outre que les diverses catégories de revenus ne sont pas toujours logiquement différenciées les unes des autres, on remarquera également que la classification ci-dessus ne fait aucune distinction, au point de vue de *la portée de l'impôt*, entre le *sujet britannique* et le *sujet étranger* ; elle distingue seulement entre les individus résidant dans le Royaume-Uni et ceux qui résident en dehors, entre les propriétés situées dans le Royaume-Uni et celles situées hors du Royaume, entre les entreprises commerciales et profession exercées dans le Royaume-Uni et celles qui sont exercées hors du

Royaume-Uni. En ce qui concerne l'*IncomeTax*, la situation peut donc se résumer comme suit : 1) tout revenu annuel, provenant de propriétés *situées dans le Royaume-Uni*, d'entreprises et de professions exercées dans le *Royaume-Uni*, tombe sous le coup de l'impôt sur le revenu, *quel que soit le lieu de résidence* de la personne qui jouit de ce revenu ; 2) tout revenu annuel dont bénéficie une personne *qui réside dans le Royaume-Uni* tombe en général sous le coup de l'impôt sur le revenu quelle qu'en soit la source et *où que la source se trouve*.

La *Super Tax* est tout simplement « une taxe supplémentaire ajoutée à l'impôt sur le revenu », qui s'applique aux revenus dépassant un certain taux (12.000). Elle n'atteint que les revenus des particuliers et non pas ceux des sociétés ou autres groupements.

Quant à l'impôt sur les bénéfices des groupements (*Corporation Profits Tax*), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1920, il frappe les bénéfices : 1) de toute *Société Britannique* exerçant un commerce ou faisant des affaires ; 2) de toute *Société Etrangère* exerçant un commerce ou faisant des affaires dans le Royaume-Uni, *dans la mesure où ses bénéfices proviennent du Royaume-Uni*. Les *Sociétés Britanniques*, et par *Société Britannique* il faut entendre « toute société constituée conformément aux lois du Royaume-Uni », sont autorisées à *déduire de leurs bénéfices*, en tant que frais généraux, les *impôts qu'elles paient à l'étranger*.

Enfin, en ce qui concerne les *Droits de Succession*

(*Death Duties*), ils se subdivisent en : 1°) *Droit sur la propriété (Estate Duty)*, payable sur la valeur principale des propriétés transmissibles ou considérées comme telles à la mort d'une personne ; 2°) *Droit de tester (Legacy Duty)*, payable pour toute acquisition gratuite de propriété transmise après décès ; 3°) *Droit de succession* proprement dit (*Succession Duty*), payable sur la valeur de la propriété *sise dans le Royaume-Uni* et dont l'héritier peut disposer. Il faut noter que *l'Estate Duty* ne frappe pas les biens *immeubles situés hors du Royaume-Uni* et appartenant à des *sujets britanniques*, même si ces derniers étaient domiciliés dans le Royaume-Uni au moment de leur décès ; que le *Legacy Duty* n'est pas payable si le défunt est *domicilié à l'étranger* au moment de son décès, *que sa propriété soit ou non située dans le Royaume-Uni* ; que le *Succession Duty*, enfin, n'atteint pas les biens *situés dans le Royaume-Uni* appartenant à un testateur défunt *domicilié à l'étranger* au moment de sa mort. En outre, les Receveurs du Fisc (Commissioners of Ireland Revenue) sont autorisés à *déduire de la valeur d'une succession à l'étranger le montant des droits de succession payés sur ladite succession en pays étranger* (24).

On voit donc, de façon générale, que le système fiscal anglais ne fait aucune différence entre les citoyens britanniques et les étrangers, les uns et les autres étant égaux

(24) Cf. rapport du Comité National Britannique à la Chambre de Commerce internationale.

devant la loi.

Dans ce court aperçu de la législation fiscale anglaise, il importe maintenant de faire une place spéciale au régime instauré entre la Grande-Bretagne et ses Dominions pour éviter les doubles impositions en matière de *revenus* ; ce régime tient le milieu, du point de vue de la forme, entre une loi intérieure et un véritable traité international. Les liens économiques, financiers et politiques qui existent entre les parties de l'Empire Britannique, s'ils ne supprimeraient pas les inconvénients de la double imposition, ont du moins rendu plus facile la conclusion d'arrangements (25). Voici d'ailleurs le texte même du rapport élaboré par la Commission Royale nommée à cet effet, texte qui a servi de base pour la rédaction des accords passés entre la Grande-Bretagne et ses Dominions : « *En ce qui concerne le revenu imposé à la fois dans le Royaume-Uni et dans un Dominion, on déduira du taux d'imposition approprié dans le Royaume-Uni le total du taux d'imposition appliqué au même revenu dans le Dominion ; mais, dans aucun cas, le dégrèvement maximum accordé par le Royaume-Uni ne doit excéder la moitié du taux de l'impôt qui frappe le contribuable dans le Royaume-Uni.* Tout dégrèvement à accorder au contribuable, afin que l'exemption totale soit égale au moins élevé des deux impôts, devra

(25) Ces arrangements sont exposés dans une note de sir Basil Blackett, membre du Comité Financier (voir document E.F.S., A. 18, de la S.D.N.).

être accordé par le Dominion intéressé » (26). En d'autres termes, lorsqu'un revenu est imposé à la fois dans le Royaume-Uni et dans un Dominion, on déduit, du taux d'imposition applicable dans le Royaume-Uni, le taux perçu dans le Dominion, cette déduction ayant un maximum qui est la moitié du taux de l'impôt dans le Royaume-Uni, et c'est le Dominion intéressé qui doit accorder le dégrèvement nécessaire pour que l'exemption totale soit égale au moins élevé des deux impôts. Par cette méthode, l'impôt et la charge du dégrèvement ont été *répartis* entre la Grande-Bretagne et le Dominion à raison des éléments de richesses existant dans chaque pays ; la suppression de la double imposition résulte ainsi, d'une part d'un sacrifice fait par le Royaume-Uni, d'autre part d'un sacrifice fait éventuellement par le Dominion.

Telle est la physionomie générale de la législation fiscale anglaise vis-à-vis des pays étrangers et vis-à-vis des Dominions Britanniques. Il est hors de doute que la généralisation de cette méthode de *répartition de l'impôt et du dégrèvement*, supprimerait évidemment les cas de doubles impôts ; mais, reste à savoir si cette généralisation serait possible, quantité de détails compliquant beaucoup le problème et le rendant moins simple qu'il ne paraît tout d'abord. Nous aurons d'ailleurs à étudier cette question dans un prochain chapitre.

(26) Rapport de la Commission Royale, paragraphe 70, alinéas 1 et 2.

HOLLANDE.

En Hollande, le fait générateur de l'obligation fiscale est la *résidence* sur le territoire de l'Etat, *sans distinction de nationalité*. Cependant, on impose les *non-résidents* s'ils sont propriétaires d'un *immeuble* ou d'un *fonds de commerce sis en Hollande*.

L'impôt sur le revenu est perçu sur tous les *particuliers et Sociétés* réalisant des bénéfices en *Hollande* ; il les frappe à *raison* des opérations faites sur le territoire.

Un arrêté du Ministre des Finances a apporté une solution au problème de la double imposition en dégrévant les Hollandais qui exercent leur profession ou placent une partie de leur fortune à *l'étranger*. Dans ce cas, le fisc calcule d'abord l'impôt dû pour l'ensemble du revenu, en y comprenant les revenus tirés de l'étranger ; il calcule ensuite l'impôt qui serait dû sur ces derniers s'ils étaient seuls ; il *déduit* enfin la seconde somme de la première, sans se préoccuper du taux effectif de l'impôt à l'étranger (27). En outre, vis-à-vis des Sociétés Hollandaises ayant des succursales à *l'étranger*, les revenus réalisés à l'étranger par ces dernières sont taxés par rapport à la moitié seulement des opérations faites à l'étranger.

Quant à l'impôt *successoral*, il frappe tout le patrimoine du défunt, quelle que soit la situation de ses biens meubles ou immeubles, dès lors qu'il est *domicilié dans*

(27) Arrêté du 21 septembre 1922.

le Royaume au moment de sa mort. Il n'en reste pas moins que la Hollande, en ce qui concerne les *revenus* réalisés à l'étranger par ses nationaux, donne un bel exemple de générosité et de conciliation fiscales, trop beau hélas ! pour qu'on puisse espérer le voir imité par les autres pays. Ajoutons, pour être juste, qu'il n'est pas non plus sans inconvénients et qu'il peut parfois, ainsi que nous le verrons, conduire à des conséquences fort discutables.

ITALIE.

Jusqu'en 1922, les impôts directs sur les *revenus* étaient, en Italie, au nombre de trois : un impôt sur les revenus des *terrains*, un impôt sur les revenus des *immeubles bâtis* et un impôt sur les revenus des *valeurs mobilières*. Depuis le 1^{er} janvier 1922 (28) une réforme générale des impôts directs sur les revenus a remplacé les trois impôts sus-indiqués par un impôt unique dénommé *impôt normal sur les revenus* ; en outre, un nouvel impôt a été institué, *l'impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu*, destiné à frapper l'ensemble des revenus du contribuable ; nous allons les étudier l'un et l'autre.

L'impôt normal sur les revenus, placé à la base de la nouvelle organisation fiscale, comprend, coordonne et résume les trois impôts précédents sur les *terrains*, les *immeubles bâtis* et les revenus de la *richesse mobilière*. En

(28) Et en vertu d'un décret-loi du 24 novembre 1919.

vertu de cet impôt, est frappé *tout revenu existant en Italie*, quel que soit l'individu auquel il appartient, c'est-à-dire que l'impôt se trouve dû par le citoyen Italien comme par l'étranger sur tous les revenus produits en Italie ou provenant de créances sur des personnes domiciliées ou résidant en Italie. La loi italienne applique donc, en la circonstance, le principe de la *territorialité du revenu*. Il faut bien noter, toutefois, que la loi ne dit pas que l'impôt est dû sur les revenus qui se *produisent* mais sur les revenus *existant* dans l'Etat ; cela signifie que si l'impôt (comme nous venons de le voir plus haut) atteint, d'après la loi, les revenus qui se produisent en Italie, il en atteint aussi différents autres qui, bien que produits ailleurs, sont assimilés aux premiers en raison de conditions économiques et juridiques déterminées. Ainsi les revenus du *capital*, même appartenant à des *étrangers*, sont considérés comme existant dans l'Etat, et par suite, assujettis à l'impôt, lorsqu'ils sont inscrits aux bureaux des hypothèques du Royaume ou lorsqu'ils résultent d'un acte public nominatif dressé dans le Royaume ; par contre, ne sont pas taxables dans le Royaume, les revenus provenant de *capitaux* que des *étrangers* placent à l'étranger sous forme de prêts, de rente publique étrangère, d'actions ou d'obligations de sociétés étrangères. De même, lorsque le *débiteur* du revenu provenant de l'emploi d'un *capital mobilier* est une *société* ayant son siège dans le Royaume, l'impôt est dû par l'entité débitrice *même si le créancier est un étranger*.

Quant aux revenus provenant de l'exercice d'une *profession*, d'un *commerce* ou d'une *industrie*, ils sont évidemment assujettis à l'impôt lorsque la profession, le commerce ou l'industrie sont exercés dans le Royaume. Les maisons étrangères, ayant leur siège à l'étranger, mais exerçant leur industrie en Italie au moyen de succursales, filiales, établissements et représentants légaux, sont assujetties à l'impôt pour le revenu attribuable aux succursales, filiales, établissements ou représentants existant dans le Royaume. Inversement, si une maison exerce en Italie un commerce ou une industrie, et possède à l'étranger une filiale agissant indépendamment de la maison mère, le revenu de la filiale n'est pas considéré comme taxable en Italie. Enfin, en ce qui concerne les revenus des *terrains* et des *immeubles bâtis*, ils sont assujettis à la *lex rei sitae*, qu'ils appartiennent à des nationaux ou à des étrangers.

L'institution de *l'impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu* constitue l'innovation la plus complexe de la réforme générale des impôts sur les revenus en Italie. Ce nouvel impôt, qui est une contribution nettement personnelle, est dû, tant par les nationaux que par les étrangers, sur l'ensemble de tous leurs revenus *produits dans le Royaume* ainsi que sur la portion de leurs revenus *produits à l'étranger* et dont ils *jouissent dans le Royaume* quand ils y possèdent leur propre *résidence* (29). En d'au-

(29) On considère comme ayant sa résidence dans le Royaume tout étranger qui y demeure au moins depuis un an.

tres termes, la loi italienne a cherché à tenir compte aussi bien du principe du *lieu d'origine* des revenus (qui est au fond celui de la *territorialité*) que de celui de la *jouissance* ; elle soumet les nationaux et les étrangers au même traitement, les assujettissant à l'impôt pour les revenus qu'ils produisent ou dont ils jouissent en Italie, et les exemptant de façon égale pour leurs revenus produits ou dont ils ont la jouissance à l'étranger. Reconnaissons qu'il est d'ailleurs normal que le revenu *produit et utilisé dans le Royaume* par le *citoyen* et par l'*étranger* y ayant leur *résidence* soit *atteint* par l'impôt ; de même, est également évidente l'*exemption* en faveur du *citoyen résidant à l'étranger* pour le revenu *produit* et dont il a la *jouissance* à l'étranger. En outre, si le *citoyen* qui vit à l'étranger et qui y *jouit* de ses revenus *produits en Italie* est atteint par l'*impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu*, par contre la loi italienne s'est montrée plus libérale envers l'*étranger* vivant *hors d'Italie* et y *jouissant* de revenus *produits en Italie*, puisqu'elle l'exonère de l'*impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu* et lui fait simplement supporter l'*impôt normal sur les revenus*. Quant au *citoyen* et à l'*étranger* demeurant toute ou une partie de l'année *en Italie* et disposant de revenus *produits à l'étranger*, ils jouissent d'une situation intermédiaire ; la loi italienne a reconnu pour eux le principe de la taxation *uniquement pour la partie du revenu produit à l'étranger dont ils jouissent en Italie*.

Il existe également en Italie un *impôt sur le capital*, appelé *impôt extraordinaire sur le patrimoine*. Cet impôt, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1920, est dû par le *citoyen italien* comme par *l'étranger* sur le capital constitué par les biens existant en Italie. En outre, il a un caractère nettement *personnel* ; il frappe en effet seulement les *personnes physiques*, et n'atteint, parmi les *institutions collectives*, que celles qui possèdent un capital ne pouvant être attribué à des personnes physiques connues. L'application de l'impôt est faite en prenant pour point de départ le 1^{er} janvier 1910, date à laquelle on doit faire remonter la constatation de l'importance et l'estimation des biens qui composent le capital. L'impôt est progressif et n'atteint pas le capital inférieur à une valeur nette de 50.000 liras. Le recouvrement s'effectuera sur une période de vingt ans si le capital est constitué en majeure partie de biens immeubles, et sur une période de dix ans si les 3/5 du capital sont constitués par des biens mobiliers. Des indications ci-dessus, il résulte donc que *l'impôt extraordinaire sur le patrimoine* n'atteint pas ni les biens ou capitaux liquides situés à l'étranger (y compris les sommes envoyées par les émigrants), ni les titres étrangers possédés par l'étranger qui réside en Italie ; en outre, il faut noter que l'application de l'impôt n'a pas lieu pour toutes les sommes provenant de l'étranger qui sont déposées dans les instituts de crédit du Royaume. En outre, étant donné l'indivisibilité du capital quand il s'agit de Sociétés étrangè-

res dont l'activité s'exerce en Italie, la loi précise que les taux applicables à ces mêmes sociétés n'atteindront que la moitié des taux ordinaires. Par contre, il faut noter également que le *citoyen italien* doit l'impôt sur les biens qui lui appartiennent et qui sont *situés à l'étranger*, à moins toutefois qu'il ne les possède depuis une date antérieure au 1^{er} août 1914, auquel cas alors l'impôt ne les frappe pas. Ici, la loi italienne s'est évidemment préoccupée d'atteindre l'exode de la richesse nationale.

Enfin, la législation italienne comprend aussi un *impôt sur les successions*, qui est appliqué sur tous les biens que le défunt, *italien* ou *étranger*, possédait *dans le Royaume*. Pour l'application de cet impôt la loi italienne adopte donc le principe de la *territorialité*, c'est-à-dire celui de la *situation* des biens faisant l'objet de la succession ; elle étend ainsi à tous les biens, même aux *biens mobiliers*, le régime (nous l'avons vu par cet examen des diverses législations fiscales) généralement réservé par les autres nations aux seuls *biens immobiliers*. En prévision des difficultés évidentes d'application de ce principe à certains biens *mobiliers*, la loi italienne donne des précisions spéciales relativement aux *créances* et aux *titres étrangers*. Elle établit, par exemple, que les *créances*, appartenant soit à des *nationaux*, soit à *des étrangers*, sont considérées comme existant dans l'Etat, et par là même assujetties à l'impôt successoral, quand elles y sont *exigibles*, ou garanties par des biens y existant, ou

afférentes à des contrats sur des biens immeubles situés dans l'Etat, ou dépendant de contrats conclus sur des biens immeubles situés dans l'Etat, ou dépendant de contrats conclus entre nationaux en Italie. Au contraire, en ce qui concerne les créances exigibles à l'étranger, les titres de rente publique étrangère, les actions et obligations de sociétés étrangères, la loi italienne se montre très libérale et dispose que si on peut prouver, dans le délai fixé pour le paiement de l'impôt, qu'un impôt a été payé sur ces biens ou sur une partie de ces biens à l'étranger pour la même succession, l'actif déjà imposé à l'étranger *sera déduit* de l'actif de la succession imposable en Italie. Par suite, le simple passage de biens *mobiliers étrangers* dans le Royaume ne peut donner lieu à l'application de l'impôt successoral.

On se rend compte, par ce court aperçu de la législation fiscale italienne, que nombreuses sont les dispositions visant à éviter (et y arrivant dans beaucoup de cas) les doubles impôts. Si, comme le fait l'Italie, le principe de *territorialité* était étendu aux biens *mobiliers* par les autres législations, la plupart des doubles impositions disparaîtraient, ces dernières n'existant que parce que les lois des différents Etats s'inspirent au contraire de principes différents pour l'imposition des biens *mobiliers*, admettant tantôt le principe du *domicile* du propriétaire, tantôt celui de la *situation* des biens, tantôt même celui de la *nationalité*, tantôt enfin appliquant en même temps ces différents principes

aux différentes catégories de biens *mobiliers*. La législation fiscale italienne au contraire fait donc preuve, en la circonstance, d'une cohérence et d'une unité incontestables (30).

SUEDE.

En Suède, il existe, d'une part un impôt direct d'Etat (31) qui frappe le *revenu* et la *fortune*, et, d'autre part, deux impôts directs *communaux* qui frappent, l'un les *propriétés immobilières*, l'autre les *revenus* seulement et non les fortunes.

L'impôt d'Etat sur le revenu et la fortune atteint : 1) tous les *sujets suédois domiciliés en Suède*, pour tous les revenus dont ils jouissent provenant soit de la Suède soit de l'étranger et pour toute fortune possédée par eux soit en Suède soit à l'étranger ; 2) tous les *sujets suédois domiciliés à l'étranger*, pour leurs revenus et pour leur fortune en Suède ; 3) tous les *étrangers, domiciliés à l'étranger*, pour tous revenus provenant de biens immobiliers situés en Suède ou de l'exercice d'un commerce ou d'une industrie en Suède, pour tous salaire ou pension en Suède, pour tous dividendes d'actions de Sociétés suédoises ; 4) tout *sujet étranger domicilié en Suède*, non seulement pour tout revenu acquis en Suède, mais aussi pour tout revenu impor-

(30) Cf. pour plus de détails le Rapport très documenté présenté par le Comité National Italien à la Chambre de Commerce Internationale.

(31) ... « *inkomst-och formogenhetsskatten* ».

té par lui de l'étranger et *utilisé* par lui *en Suède*. Quant à l'*impôt sur la fortune*, il ne frappe, parmi les *étrangers* domiciliés ou non en Suède, que ceux dont la fortune est *déposée en Suède*, c'est-à-dire placée de façon fixe dans des entreprises suédoises, ou en biens fonciers ou en actions de sociétés suédoises ; ainsi, par exemple, l'étranger qui possède des dépôts dans des banques suédoises ne tombe pas sous le coup de l'impôt sur la fortune, même s'il habite en Suède.

L'*impôt Communal sur les propriétés immobilières* atteint, suivant une valeur de taxation déterminée, les propriétés immobilières *sises en Suède*. Quant à l'*impôt communal sur les revenus*, il frappe à l'instar de l'impôt d'Etat : 1) tout *sujet suédois, domicilié en Suède*, pour ses revenus provenant de Suède ou de l'étranger ; 2) tout *sujet suédois domicilié à l'étranger* et tout sujet étranger, pour leurs revenus provenant soit de biens immobiliers sis en Suède soit de l'exercice d'un commerce ou d'une industrie en Suède ; 3) tout *sujet étranger domicilié en Suède*, pour tout revenu acquis en Suède et aussi pour tout revenu importé par lui de l'étranger et *utilisé* par lui *en Suède*.

Les *Sociétés anonymes étrangères* sont soumises au même régime fiscal que les individus et sont imposables pour tout *revenu* provenant de biens immobiliers, commerces ou industries, situés ou exercés en *Suède*, ou de dividendes sur des actions de sociétés *suédoises*.

Il existe également en Suède des impôt spéciaux sur les *héritages* et sur les *donations*.

L'impôt sur les *héritages* atteint : 1°) tout legs consenti par un *sujet suédois* ou *étranger domicilié en Suède* ; cependant le legs de l'étranger domicilié en Suède est exempt de cet impôt pour les biens *immobiliers* sis dans les pays qui ne perçoivent pas cet impôt à l'occasion de pareils biens sis en Suède ; 2°) tout legs consenti par un *sujet étranger domicilié à l'étranger*, pour autant qu'il est constitué par des biens *immobiliers* sis en *Suède*, ou par des biens qui sont partie constituante du capital d'installation ou d'exploitation d'entreprises sises en *Suède*, ou par des actions dans des Sociétés opérant *en Suède*.

L'impôt sur les *donations* atteint toute donation faite à un *sujet suédois*, domicilié ou non en Suède, et constituée par des biens *immobiliers* sis en Suède ou par des biens *mobiliers* en quelque lieu qu'ils se trouvent. Le même impôt frappe toute donation faite à un *sujet étranger domicilié en Suède*, lorsqu'elle se compose de biens *immobiliers* ou *mobiliers* sis en *Suède*. Dans les autres cas, les donations faites à des *sujets étrangers* sont exemptes d'impôt.

La législation fiscale suédoise se montre donc, dans l'ensemble, assez libérale. Elle fait même preuve vis-à-vis de l'étranger domicilié en Suède, et notamment en ce qui concerne l'impôt sur les *héritages*, d'une mansuétude évidente qui a elle-même pour excellent effet d'éviter dans certains cas la double imposition.

SUISSE.

La Suisse possède vingt-six systèmes fiscaux différents. La Confédération ne perçoit elle-même comme impôt direct que l'impôt dit *de guerre*. Il résulte de cet état de choses de fréquents conflits fiscaux entre les Cantons ; c'est pourquoi l'article 46 de la Constitution Fédérale Suisse prévoit que le *Tribunal Fédéral* pourra intervenir pour les régler (32) Or, la Section Civile du Tribunal Fédéral s'est même prononcée, à cet égard, au point de vue qui nous intéresse ici, à savoir au point de vue international : elle a décidé en effet qu'un contribuable, citoyen ou étranger *domicilié en Suisse*, ne peut pas être imposé pour des *immeubles* situés dans un *pays étranger* et pour lesquels il fournit la preuve du paiement de l'impôt dans ce pays. D'autre part, la loi du canton de *Zurich* prévoit que le *revenu* gagné dans une entreprise à *l'étranger* par un individu domicilié en Suisse, n'est imposé que pour un tiers. De même, les lois cantonales de *Bâle-Ville* et de *Genève* accordent des exonérations pour le *revenu* réalisé dans une entreprise située à *l'étranger*.

Ainsi, la Suisse paraît donc s'être orientée vers une voie tendant à éviter autant que possible les doubles impôts ; seule, la multiplicité de ses systèmes fiscaux l'empêche encore de réaliser complètement les mesures de

(32) art. 46 : « La législation fédérale statuera les dispositions nécessaires pour empêcher qu'un citoyen ne soit imposé à double ».

justice fiscale que certains de ses Cantons n'ont pas craint d'envisager et d'appliquer dans les limites de leur ressort.

Telles sont, résumées en leurs traits essentiels, les dispositions législatives prises par certains Etats pour éviter, au point de vue *international*, les cas de double imposition. Plusieurs de ces dispositions consistent, ainsi que nous l'avon vu, à exonérer complètement ou partiellement d'impôts les bénéfices réalisés à l'étranger ou les revenus en provenant, ou encore à déduire, du montant de l'impôt exigible dans le pays, celui payé à l'étranger ; c'est ce que font par exemple la loi belge, la loi hollandaise, la loi fédérale suisse, les lois cantonales de Zurich, Bâle-Ville et Genève, le tout, suivant diverses formules, dont la plus intéressante est peut-être celle de la Hollande, qui consiste à déduire de l'impôt total la fraction d'impôt *calculée au taux national* sur la partie du revenu provenant du dehors.

Mais si les efforts ainsi tentés par certaines législations fiscales pour combattre les doubles impôts nous apparaissent comme n'ayant pas été vains, tout au moins en ce qui concerne les biens *immobiliers* (les différentes législations que nous avons examinées adoptant toutes, pour l'imposition de ces derniers, le principe de la *situation* des biens), par contre, il nous faut constater que le même résultat n'a pu être atteint vis-à-vis des biens *mobiliers*, les

différents Etats s'inspirant, pour l'imposition de ceux-ci, tantôt (ainsi que nous l'avons vu plus haut) du principe du *domicile*, tantôt de celui de la *situation*, tantôt de celui de la *nationalité*, tantôt même de ces trois principes à la fois. Au surplus, il est inévitable que les dispositions législatives d'Etats différents ne concordent point absolument et se montrent impuissantes à éviter la plupart des impositions à double ; les régimes fiscaux se révèlent en effet, dans la circonstance, comme trop sensiblement différents, basés, qu'ils sont, sur un ensemble de traditions fiscales trop difficilement destructibles. Ces considérations, et d'autres, ont alors incité certains Etats (parmi lesquels se trouvent plusieurs de ceux dont nous connaissons déjà la législation à ce sujet) à conclure des accords spéciaux d'Etat à Etat, visant à faire disparaître les doubles impositions internationales, tout en tenant compte des intérêts réciproques souvent opposés des contractants. Ce sont ces mêmes accords ou conventions diplomatiques que nous allons maintenant examiner.

Conventions Internationales

Les conventions internationales, au moyen desquelles certains Etats ont été amenés à régler les rapports fiscaux

qu'il ont entre eux, sont aujourd'hui assez nombreuses (33).

Déjà, avant la guerre de 1914-1918, l'Empire d'*Autriche-Hongrie* avait conclu, en 1899, avec quelques Etats faisant partie de l'Empire Allemand (tels la *Prusse* et la *Saxe*), des conventions relatives aux droits de succession, et qui sont encore en vigueur.

Il en est de même de deux traités conclus, également en 1899, par le *Canton de Bâle-Ville* avec la *Prusse* et avec le *Grand Duché de Bade*, réglementant les droits à percevoir sur les successions des citoyens décédés sur le territoire de l'une ou l'autre des Parties contractantes.

La même année, et afin d'éviter que les biens appartenant à des étrangers soient frappés de droits de succession plus élevés que ceux prélevés sur les biens appartenant à des nationaux, il a été passé une convention entre la *Grande-Bretagne* et les *Etats-Unis*, prévoyant que « tous biens meubles ou immeubles situés sur le territoire d'une des parties contractantes et qui passeraient, par suite de décès, aux mains d'un citoyen ou ressortissant de

(33) Nous n'en analyserons ici que quelques-unes prises parmi les plus importantes, et suivant leur ordre chronologique, le caractère général de ce travail ne nous permettant pas de nous étendre davantage sur un point, dont l'intérêt incontestable justifierait certes une étude spéciale, mais qui ne demeure cependant qu'une partie de notre travail. Au surplus, les textes de ces Conventions ont d'ailleurs été rassemblés et communiqués par la S.D.N. dans une collection intitulée « Recueil des Traités et des Engagements Internationaux enregistrés par le Secrétariat de la Société des Nations ».

l'autre partie, seraient soumis seulement aux mêmes droits de succession qu'auraient eu à payer des citoyens ou ressortissants du pays où sont situés ces biens, s'ils en avaient hérité eux-mêmes ». Cette convention établissait donc, dès en 1899, l'égalité de traitement de tous les contribuables, citoyens ou étrangers, en matière de droits de succession. Elle méritait, à ce titre, d'être signalée.

L'Italie inclut, dans le traité qu'elle passa en 1901 avec *l'Autriche-Hongrie*, quelques dispositions destinées à réglementer les opérations de vente et d'achat faites par des commerçants d'un des deux Etats sur le territoire de l'autre. La plus importante de ces dispositions est celle de l'article 2, qui est ainsi conçu : « Les négociants, les fabricants et les industriels, qui pourront prouver qu'ils résident dans le territoire de l'une des Hautes Parties Contractantes, et qu'ils y acquittent les droits et impôts nécessaires pour l'exercice de leur commerce et de leur industrie, ne seront soumis, à ce titre, à aucun droit ou impôt ultérieur dans le territoire de l'autre Haute Partie Contractante lorsqu'ils voyagent ou font voyager leurs commis ou agents avec ou sans échantillons, dans l'intérêt exclusif du commerce ou de l'industrie qu'ils exercent, et à l'effet de faire des achats ou de recevoir des commissions. » Cette disposition, et les autres, furent répétées dans les traités que l'Italie conclut en 1904 avec l'*Allemagne* et en 1907 avec la *Suisse*.

En matière d'impôts sur les revenus, un accord fut si-

gné entre le *Grand Duché de Luxembourg* et la *Prusse*, le 10 août 1909, attribuant le droit d'imposition à l'Etat du *domicile* du redevable. En cas de double domicile, c'est l'Etat *d'origine* qui a la préférence. Les traitements et pensions sont imposés au profit de l'Etat qui les paie. Les revenus commerciaux et immobiliers sont frappés au lieu de la *situation* du fonds ou de l'immeuble. Ces mêmes dispositions furent insérées dans l'accord que le *Luxembourg* passa avec le *Duché de Hesse*, le 8 avril 1913.

En vue d'éviter la double perception des droits de succession, par suite de systèmes de taxation différents, des conventions sont intervenues en 1910 entre l'*Allemagne* et la *Grèce*, en 1913 entre la *Russie* et le *Danemark* et entre la *Russie* et la *Grèce*.

Enfin, en 1914, il a été conclu un arrangement, entre la *Grande-Bretagne* et la *France*, en vertu duquel l'exemption de droits de succession accordée aux termes du Death Duties (Killed in War) Act 1914, aux morts anglais de la guerre, s'applique également aux successions des officiers et soldats de l'armée et de la marine françaises tués à l'ennemi qui, au moment de leur décès, possédaient des biens dans le Royaume Uni.

Telles sont à peu près toutes les conventions passées entre Etats, jusqu'au commencement de la guerre 1914-18, pour remédier aux doubles impôts.

Après la guerre, et dès 1921, on assiste à une véritable floraison de Conventions diplomatiques visant ce même but,

et cela pour deux raisons principales : d'une part, parce que les relations internationales s'intensifient extraordinairement à cette époque, et d'autre part, parce que les nouvelles circonstances résultant du démembrement de plusieurs Empires d'Europe rendent plus aigus les inconvénients des prétentions concurrentes des divers Etats. Il est dès lors facile de comprendre que les Etats successeurs de l'Autriche-Hongrie, nouvellement venus à la vie internationale, aient été les premiers à conclure entre eux et avec quelques autres Etats voisins des accords sur ce point ; tel est le cas de la convention signée à Rome, le 13 juin 1921, par l'Autriche, la Hongrie, l'Italie, la Pologne, la Roumanie et le Royaume des Serbes, Croates et Slovènes ; convention sur laquelle d'ailleurs nous reviendrons et que nous étudierons de façon toute spéciale, car elle est jusqu'à maintenant le seul exemple connu de convention collective fixant entre un grand nombre d'Etats des principes fiscaux communs.

Par contre, nombreux furent, à partir de 1921, les accords particuliers conclus entre deux Etats et à effets limités aux seules Parties contractantes.

On peut citer, pour l'année 1921, la convention passée le 11 février entre l'*Autriche* et la *Tchécoslovaquie*, répartissant entre les deux Etats contractants le droit d'imposer les bénéfices des maisons de commerce étendant leur activité sur les territoires des deux Etats et prévoyant (comme nous l'avons vu déjà dans la partie de cette étude consacrée à

l'analyse de la notion du lieu d'origine) des modes de calcul forfaitaires de ces mêmes bénéfices.

A signaler également les conventions relatives aux impôts directs passées, les 18 mars et 23 mai de la même année, entre l'*Allemagne* et la *Tchécoslovaquie* et l'*Allemagne* et l'*Autriche*, cette dernière convention faisant, en matière de droits de succession, un bloc de tout l'actif de la succession (à l'exception des immeubles) et l'attribuant tantôt à l'Etat du *domicile* tantôt à celui de la *nationalité*.

En 1922, un accord fut signé à Paris, le 5 juillet, entre la *France* et la *Commission de Gouvernement du Territoire de la Sarre*, afin d'éviter la superposition des impôts français et sarrois en matière d'impôts directs, de successions et de valeurs mobilières.

Cette même année vit également des accords entre la *Hongrie* et la *Tchécoslovaquie*, 13 juillet, et la *Hongrie* et la *Roumanie*, 23 février, répartissant le droit d'imposition des bénéfices réalisés par les maisons de commerce faisant des affaires dans les deux pays.

Le 24 mars 1923, l'*Allemagne* passa une convention avec *Sept Cantons Suisses*, attribuant exclusivement à l'Etat du *domicile légal*, pour certains revenus, le droit de lever l'impôt, l'Etat dont le contribuable est le *ressortissant* ne pouvant rien prélever, et étant entendu que le domicile légal est celui où le contribuable séjourne « avec l'intention d'y demeurer d'une façon permanente ». Cette convention s'applique à l'impôt sur les traitements publics et pri-

vès, sur les pensions de retraite des veuves et des orphelins, ainsi que sur tous autres allocations ou avantages pécuniaires accordés en considération de services rendus. Quand le domicile légal est double et existe dans les deux pays signataires, l'article 2 de la convention prévoit que c'est le « domicile du pays *d'origine* qui décide », à moins de dispositions dérogatives sur certains cas particuliers prévues par les autorités financières supêmes des deux pays considérés.

En 1923, également, a été conclu, le 22 mai, un accord entre la *Suède* et la *Norvège*, permettant de répartir entre les deux pays « les revenus de tout commerce ou industrie exercé dans des conditions telles que le commerçant ou l'industriel est imposable pour lesdits revenus dans les deux pays ».

La Tchécoslovaquie a signé, le 1^{er} mars 1924, un traité avec l'*Italie*, traité particulièrement intéressant car il s'inspire du principe d'établir des règles différentes suivant les catégories d'impôts. Dans ce but, le traité contient avant tout, d'abord les règles concernant l'application des différents impôts *réels* (art. 1 à 5), et ensuite les règles concernant l'application des impôts *personnels* (art. 6 et 7), c'est-à-dire de l'impôt général sur le revenu et du prélèvement sur la fortune (art 47). D'après la règle adoptée pour l'application des impôts *réels*, ces derniers doivent être perçus dans le pays *d'origine*, c'est-à-dire dans le pays où se trouve la *source* des revenus en question (situation de l'immeu-

ble, placement de la créance hypothécaire, occupation productive, activité de l'usine, etc...) Une seule exception est prévue dans le cas de rentes viagères, pour lesquelles on admet au contraire le principe de la taxation au *domicile*. En ce qui concerne les impôts *personnels*, les règles adoptées pour les impôts *réels* s'appliquent également à l'impôt *personnel* frappant l'ensemble des revenus du contribuable, mais cette application se borne toutefois aux revenus provenant des biens immobiliers, de créances hypothécaires, d'une industrie ou d'un commerce (pour autant que cette industrie ou ce commerce ne sont pas exercés par une société par actions) et enfin aux revenus du travail. Par contre, le principe du *domicile* s'applique à toutes les autres catégories de revenus, c'est-à-dire : revenus de titres émis par l'Etat, par les provinces, par les communes et par d'autres personnes morales ; revenus provenant des dépôts en compte courant ou des dépôts d'épargne, rentes viagères et autres revenus mobiliers non spécialement indiqués dans le traité. Ainsi donc, le principe de l'attribution et de la répartition des revenus d'après leur *source* trouve son application dans ce traité, non seulement en ce qui concerne les impôts *réels*, mais également, bien que dans des limites plus étroites, en ce qui concerne les impôts *personnels*; ce qui a pour effet d'entraîner, pour cette dernière catégorie d'impôts, une taxation moins lourde, car, les revenus étant répartis entre les Etats d'après leur *source*, on ne peut pas appliquer pour les impôts *personnels* (et comme cela se fait souvent

pour le plus grand dommage du contribuable ainsi lésé) le taux correspondant à l'*ensemble* du revenu. Ainsi, par exemple, prenons le cas d'un Italien qui a en tout 1.000.000 de liras de revenu, dont 300.000 provenant d'immeubles et d'usines situés en Tchécoslovaquie et le reste, c'est-à-dire 700.000, provenant de valeurs mobilières émises soit en Italie soit en Tchécoslovaquie, et d'immeubles ou d'usines situés en Italie ; en vertu du traité ci-dessus, l'Italie ne pourra appliquer, sur la partie du revenu qui lui est attribuée, que le taux d'impôt afférent à un revenu de 700.000 liras, et non pas le taux afférent à un revenu de 1.000.000. Cette conséquence heureuse de l'imposition à la *source*, même en ce qui concerne les impôts personnels, méritait d'être signalée. Il faut cependant reconnaître que ce but a été sans doute visé parce que le traité en question se concluait entre deux Etats dans lesquels la taxation *réelle* des revenus était le plus important, sinon presque le seul système fiscal en vigueur.

Le 17 mars 1924, a été également signé un traité entre la *Pologne* et la ville libre de *Dantzig*, prévoyant (comme nous avons déjà eu occasion de le voir plus haut) des règles assez précises de calcul pour la répartition du droit d'imposition des bénéfices réalisés par les entreprises commerciales ou industrielles exerçant leur activité sur les territoires des deux parties contractantes.

Une convention signée à Madrid, le 27 juin 1924, par l'*Espagne* et la *Grande-Bretagne*, applique ce principe de

répartition aux impôts frappant dans les deux pays « les sociétés anonymes et autres associations qui s'occupent d'affaires industrielles et commerciales, de transports, d'assurances, d'affaires financières ou autres, dûment constituées ou autorisées conformément aux lois en vigueur sur les territoires de ladite partie contractante et dont l'administration et la direction générale se trouvent sur lesdits territoires ». L'aménagement de la répartition est déterminé en égard aux éléments de richesse sur lesquels s'appliquent les taxes et impôts, c'est-à-dire en égard au capital, à l'importance des affaires, aux bénéfices, etc... (art. 4, a.b.c.)

Enfin, le 18 décembre 1924, un traité a été conclu entre la *Norvège* et la *Grande-Bretagne*, à l'effet d'exempter des doubles impôts les industries de transports maritimes. La *Grande-Bretagne* a d'ailleurs conclu, le 7 novembre de cette même année, un traité avec les *Etats-Unis*, ayant des clauses identiques à celles contenues dans le traité passé avec la *Norvège*, c'est-à-dire exemptant de toute taxe les navires américains travaillant dans les ports anglais, à charge de réciprocité bien entendu pour les navires anglais faisant des opérations dans les ports américains. Dans ces deux traités, nous nous trouvons donc en présence d'un *abandon total* du droit d'imposition sur une catégorie déterminée de revenu.

Un certain nombre de conventions ont été encore conclues en 1925, 1926, 1927 et 1928. Mais, parmi les traités ou conventions diplomatiques passés entre les Etats pour

éviter les doubles impositions, il nous faut faire une place spéciale à la *Convention signée à Rome* le 13 juin 1921 (le protocole final étant du 22 avril 1922) par les Etats successeurs et certains Etats voisins de l'ancienne monarchie austro-hongroise, c'est-à-dire l'*Autriche*, la *Hongrie*, l'*Italie*, la *Pologne*, la *Roumanie* et le *Royaume des Serbes, Croates et Slovènes* ; convention particulièrement importante puisque, comme nous le savons déjà, elle est le seul exemple de convention collective fixant, entre un grand nombre d'Etats, des principes communs d'imposition.

La *Convention de Rome* se compose de 14 articles, et l'intérêt exceptionnel qu'elle présente mérite que nous en citions au moins les principaux :

ARTICLE PREMIER

L'impôt réel qui frappe le revenu des biens immeubles peut être appliqué seulement par l'Etat dans lequel ces immeubles sont situés, même lorsqu'ils appartiennent au ressortissant d'un autre Etat contractant.

ARTICLE 2

L'impôt sur le revenu provenant de l'emploi des capitaux mobiliers et l'impôt sur les rentes viagères sont appliqués par l'Etat dans lequel le créancier à son domicile, et, au cas d'une garantie immobilière, par l'Etat dans lequel les immeubles sont situés. Au sens de cette disposition, sera

considéré comme domicile le siège principal des affaires et des intérêts du contribuable.

Lorsqu'il s'agit d'intérêts de titres émis par l'Etat, par les provinces, par les communes ou par d'autres personnes morales régulièrement constituées d'après la législation intérieure des Etats contractants, ou bien de titres émis par des sociétés par actions, par des banques et autres instituts de crédit, l'impôt est appliqué par l'Etat dans lequel se trouve le débiteur.

La règle prévue par l'alinéa précédent s'applique aussi à la taxation des intérêts de dépôts à épargne ou en compte courant dans les banques et autres instituts de crédit. Si l'institut a son siège dans un des Etats contractants, et s'il a des succursales dans un ou plusieurs des autres Etats contractants, la part des intérêts due par les succursales sera taxée par l'Etat dans lequel celles-ci se trouvent.

ARTICLE 3

L'impôt sur les revenus du travail, y compris les revenus des professions libres, est appliqué par l'Etat sur le territoire duquel est exercée l'activité personnelle de laquelle le revenu provient.

Lorsqu'il s'agit de traitements, bourses, pensions, salaires et autres appointements payés par l'Etat, par les provinces, par les communes et autres personnes morales publiques régulièrement constituées selon la législation intérieure des Etats contractants, l'impôt est appliqué par

l'Etat dans lequel se trouve le débiteur.

ARTICLE 4

L'impôt sur les revenus provenant de l'exercice d'une industrie ou d'un commerce de tout genre est appliqué par l'Etat sur le territoire duquel l'entreprise industrielle ou commerciale a son siège, même lorsque celle-ci étend son activité dans le territoire d'un autre Etat contractant.

Si l'entreprise a son siège dans un des Etats contractants, et a dans un autre Etat contractant une succursale, une filiale, un établissement, un organisme commercial stable ou un représentant permanent, chacun des Etats contractants frappera de l'impôt la part des revenus produite sur son propre territoire. A cet effet, les autorités financières des Etats intéressés pourront demander au contribuable de présenter des bilans généraux, bilans spéciaux et tout autre document prévu par les lois de ces Etats.

ARTICLE 5

L'impôt sur les tantièmes, qui existe ou qui sera introduit dans les Etats contractants, est appliqué, à défaut d'accords spéciaux, selon la législation intérieure de chaque Etat.

ARTICLE 6

L'impôt personnel sur l'ensemble des revenus du contribuable est appliqué par chacun des Etats contractants

d'après les règles suivantes :

1°. — *Aux revenus provenant :*

a) *de biens immeubles ,*

b) *de créances hypothécaires ,*

c) *de l'industrie ou du commerce ;*

d) *du travail,*

seront appliquées les mêmes règles que celles fixées pour ces revenus par les articles précédents.

2. — *Pour toute autre espèce de revenu, la taxation sera faite dans l'Etat où le contribuable a sa résidence.*

Selon la présente disposition sera considéré comme résidence le lieu où le contribuable a une demeure habituelle avec des circonstances qui autorisent de croire qu'il a l'intention de la maintenir.

Lorsque le contribuable a deux ou plusieurs résidences on fera, à défaut de conventions spéciales contraires, une répartition proportionnelle du revenu susdit selon la durée de sa résidence dans chacun des Etats contractants.

A défaut d'une résidence quelconque dans le sens sus-indiqué, la taxation du revenu susdit pourra être faite en ayant égard seulement à la demeure.

ARTICLE 7

L'impôt sur le patrimoine prélevé une seule fois peut être appliqué par chacun des Etats contractants sur la partie des biens du contribuable qui existent sur le territoire de cet Etat.

Pour les biens représentés par :

a) *des immeubles ,*

b) *des créances hypothécaires ,*

c) *des entreprises industrielles ou commerciales,*

l'existence sur le territoire d'un des Etats contractants, à l'effet de l'application de l'impôt sur le patrimoine, est déterminée par les principes adoptés dans les articles précédents pour la taxation des revenus provenant de tels biens.

Sera réglé par des accords spéciaux à conclure entre les Etats contractants, le traitement réservé aux capitaux mobiliers (y compris les titres au nom et au porteur) différents de ceux visés ad. lit. b. du précédent alinéa. A défaut de pareils accords, chacun des Etats contractants appliquera sa législation intérieure.

ARTICLE 8

Dans le cas où le contribuable aurait des biens à l'étranger liés au territoire d'un autre Etat contractant et acquis après la date déterminant l'application de l'impôt sur le patrimoine dans cet Etat, leur montant est, à moins de la preuve du contraire, présumé comme acquis par des biens sujets à l'impôt sur le patrimoine dans l'Etat auquel le contribuable appartient.

ARTICLE 9

Les règles établies par l'article 7 de la présente convention, par rapport à l'impôt sur le patrimoine prélevé une

seule fois, s'appliquent aussi à l'impôt sur le patrimoine de caractère permanent, qui existe dans quelques-uns des Etats contractants ou qui y sera adopté à l'avenir.

Les articles 10, 11, 12, 13 et 14 ont trait à des questions de procédure ainsi qu'à la date d'entrée en vigueur de la convention.

Ainsi donc, la *convention de Rome* distingue :

— l'impôt réel qui frappe les *revenus d'immeubles*, et peut être appliqué seulement dans l'Etat de la situation desdits immeubles ;

— l'impôt sur le revenu des *capitaux mobiliers* et celui sur les *rentes viagères*, qui sont appliqués par l'Etat dans lequel le *créiteur* a son domicile ; pour les titres émis par les *Etats*, les *provinces*, les *communes*, ainsi que par les *sociétés par actions* ou par les *instituts de crédit*, l'impôt est appliqué dans l'Etat où se trouve le *débiteur* ;

— les revenus *du travail*, qui sont imposés par l'Etat sur le territoire duquel s'exerce la profession ;

— les *traitements*, *bourses* et *pensions* payés par les *Etats*, les *provinces*, les *communes* et autres personnes publiques, qui sont imposés par l'Etat dans lequel se trouve le *débiteur* ;

— les *revenus du commerce et de l'industrie*, qui sont imposés par l'Etat sur le territoire duquel l'entreprise a son siège, même lorsque l'activité de cette entreprise s'étend hors de ce territoire ; quand il existe des succursales

ou des filiales dans les autres Etats, chaque Etat impose la part de revenu produite sur son propre territoire :

— *l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus*, qui est perçu suivant une distinction établie à l'article 6 de la convention et dépendant à la fois de la *nature des revenus* et de la *résidence* du contribuable ;

— *l'impôt sur le patrimoine prélevé en une seule fois*, qui sera perçu par chacun des Etats sur la partie des biens du contribuable qui existent sur son territoire ; pour les capitaux mobiliers, chaque Etat appliquera sa législation ;

— enfin, *l'impôt sur le patrimoine de caractère permanent*, qui sera perçu suivant les règles adoptées pour l'impôt sur le patrimoine prélevé en une seule fois.

Tels sont donc les principes généraux d'imposition établis par la *Convention de Rome*. Principes dont plusieurs nous étaient d'ailleurs déjà connus, car l'étude à laquelle nous venons de nous livrer dans cette partie de notre travail nous permet en effet de constater que les procédés employés pour éviter les cas de double imposition sont loin d'être en nombre illimité. Les principes ou méthodes qui sont à la base des *dispositions législatives* et *conventions diplomatiques* que nous avons examinées peuvent exactement se ramener à quatre :

1°) l'exonération totale de l'impôt pour tous les revenus provenant de l'étranger ;

2°) l'exonération totale de l'impôt pour les revenus à destination de l'étranger ;

3°) la répartition ou subdivision des impôts et des dégrèvements entre les pays intéressés ;

4°) le classement des impôts avec attribution de leur produit à tel ou tel Etat suivant la nature ou la provenance du revenu imposé.

La première de ces quatre méthodes est appelée méthode du *dégrèvement total*, et (ainsi que nous l'avons vu) trouve son application dans les législations fiscales Belge, Hollandaise, Suisse, ainsi que dans la convention Germano-Suisse de 1923 ;

la deuxième de ces méthodes est appelée méthode de *l'exonération du non-résident*, et est mise en pratique dans la législation italienne ainsi que dans les conventions germano-autrichienne de 1921 et anglo-américaine et anglo-norvégienne de 1924 ;

la troisième méthode est appelée méthode de *répartition du dégrèvement*, et est pratiquée à l'intérieur de l'Empire Britannique entre la Grande-Bretagne et les Dominions, ainsi que dans la convention Anglo-Espagnole de 1924 ;

enfin, la quatrième et dernière méthode est appelée méthode *d'attribution des richesses imposables* ; elle se présente comme la plus pratiquée en fait et est appliquée dans les conventions Prusso-Luxembourgeoise de 1909 ; Hesso-Luxembourgeoise de 1914 ; Austro-Tchécoslovaque, Germano-Tchécoslovaque et Convention de Rome de 1921 ; Hongro-Tchécoslovaque, Hongro-Roumaine et Franco-Sar-

roise de 1922 ; Suède-Norvégienne de 1923 et Italo-Tchécoslovaque de 1924.

Ce sont ces quatre méthodes, auxquelles se ramènent les différents moyens d'éviter les doubles impositions internationales, que nous allons maintenant examiner successivement dans le détail, en nous efforçant en même temps de dégager les conséquences bonnes ou mauvaises de leur application respective.

QUATRIÈME PARTIE

Les quatre méthodes générales dont s'inspirent les dispositions législatives et conventions diplomatiques destinées à éviter les doubles impositions Internationales

Voici, exposées dans leur détail, les quatre méthodes générales auxquelles correspondent les efforts accomplis jusqu'à maintenant par les différents Etats (tant dans leur législation interne que dans le domaine international) pour éviter les doubles impositions internationales.

Méthode du Dégrèvement total

Dans cette méthode, le pays du *domicile* du contribuable déduit du montant de l'impôt dû par ses résidents tout impôt acquitté par eux à l'étranger sur le chiffre de leurs biens qui y sont imposables.

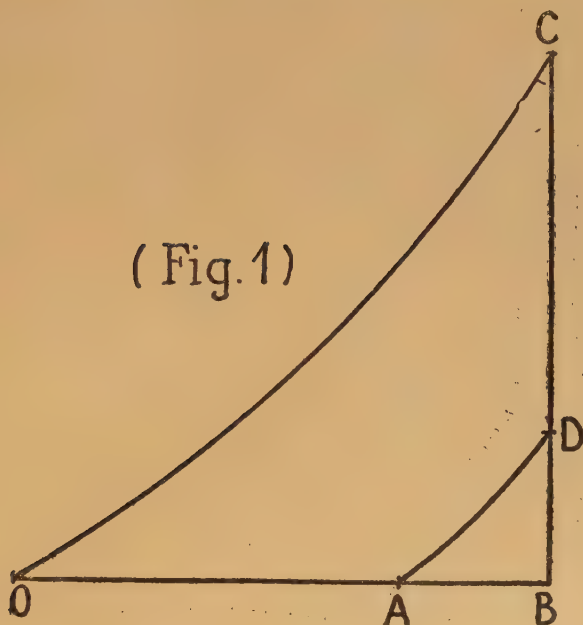
Soit, par exemple, une ligne horizontale (1), sur laquelle nous portons à partir d'un point O et jusqu'en un point B l'ensemble des revenus ou des capitaux d'un contribuable domicilié dans un pays X ; soit A B la portion de ces mêmes revenus ou capitaux située à l'étranger, dans un pays Y, et taxée par cet autre pays.

L'Etat X a, sans aucun doute, le droit de taxer les éléments de richesses O A. La double imposition résulte du fait que l'Etat X (Etat du *domicile*) et l'Etat Y (Etat de la *source*) veulent taxer tous les deux les éléments de richesses A B.

Les revenus ou richesses étant ainsi portés sur une ligne horizontale, en portant sur une ligne verticale le montant de l'impôt afférent à chaque chiffre de revenu pour chacun des deux pays X et Y, on obtient (fig. 1) des courbes d'impôt qui ont leur point de départ respectivement au point O pour le pays X et au point A pour le pays Y. Le revenu O B, par exemple, devra, dans le pays X, payer un impôt mesuré par B C ; le revenu A B devra, dans le pays Y, payer l'impôt B D. S'il y a double imposition totale, l'impôt réclamé par le pays X est représenté par B C, et l'impôt réclamé par le pays Y est re-

(1) Nous empruntons à M. Léon Dufour, secrétaire du Comité Financier de la S.D.N., cette très ingénieuse et très intéressante représentation graphique des diverses méthodes appliquées pour remédier aux doubles impositions internationales, et qui permet de se faire une idée claire de la portée pratique des systèmes employés.

présenté par BD. La double imposition est donc mesurée par BD



Ceci posé, si l'Etat X (Etat du domicile) et l'Etat Y (Etat de la source), qui ont tous deux des prétentions sur les revenus AB, veulent supprimer la double imposition en appliquant la *méthode du dégrèvement total*, ils procéderont de la façon suivante : l'Etat Y percevra effectivement l'impôt BD sur les revenus AB qui, d'après sa propre législation, sont imposables chez lui ; l'Etat X calcu-

lera d'abord l'impôt sur l'ensemble OB du revenu du contribuable, puis il en déduira le montant BD des impôts effectivement perçus par l'Etat Y (Etat de la source) ; l'Etat X (Etat du domicile) ne percevra donc, en fin de compte, que CD ; et la double imposition aura été ainsi évitée.

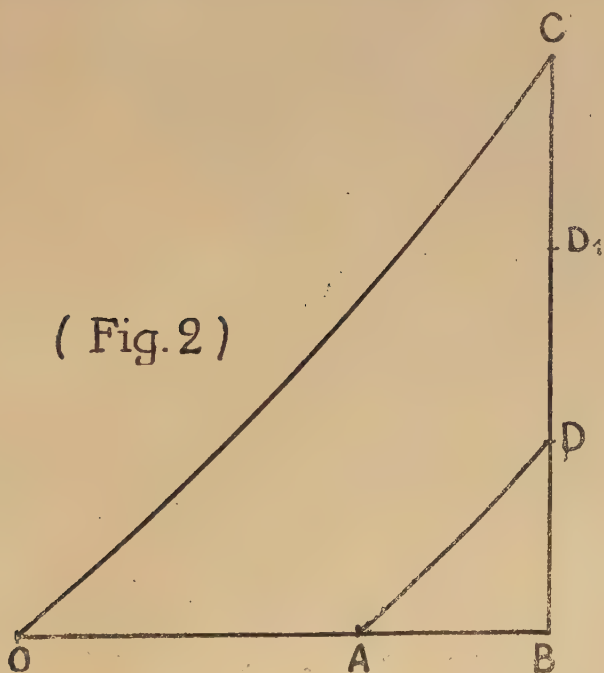
Cependant, on est obligé de reconnaître que la méthode du dégrèvement total n'est pas sans présenter certains inconvénients, et qu'elle peut parfois conduire à des conséquences discutables.

Tout d'abord, elle a l'inconvénient capital de mettre le budget de l'Etat créancier à la merci de l'Etat emprunteur en rejetant sur les pays créanciers ou prêteurs toute la charge des impôts ou majorations d'impôts des pays débiteurs ou emprunteurs. En d'autres termes, et pour reprendre l'exemple ci-dessus, le budget de l'Etat X (Etat du *domicile*) sera mis à la merci de l'Etat Y (Etat de la *source*).

En effet, si l'Etat Y augmente ses tarifs et perçoit BD 1 au lieu de percevoir seulement BD (fig. 2), l'Etat X, pour rester fidèle à la méthode du dégrèvement total, devra augmenter concurremment son dégrèvement et, par conséquent, diminuera l'imposition qu'il lève ; il ne percevra plus que CD 1 au lieu de CD.

Donc, si la méthode du dégrèvement total était généralisée, il en résulterait, pour les pays emprunteurs, la possibilité de se dispenser, par exemple, des exonérations fiscales qu'ils accordent généralement aux prêteurs étran-

gers pour les engager à apporter leurs capitaux ; les pays emprunteurs n'auraient plus besoin désormais de prévoir,



pour les titres d'emprunts, une exemption d'impôt en faveur des capitalistes non résidents, puisqu'ils sauraient par avance que la charge de cet impôt pourra être supportée par le trésor du pays créancier.

En outre, il est permis de se demander si des pays

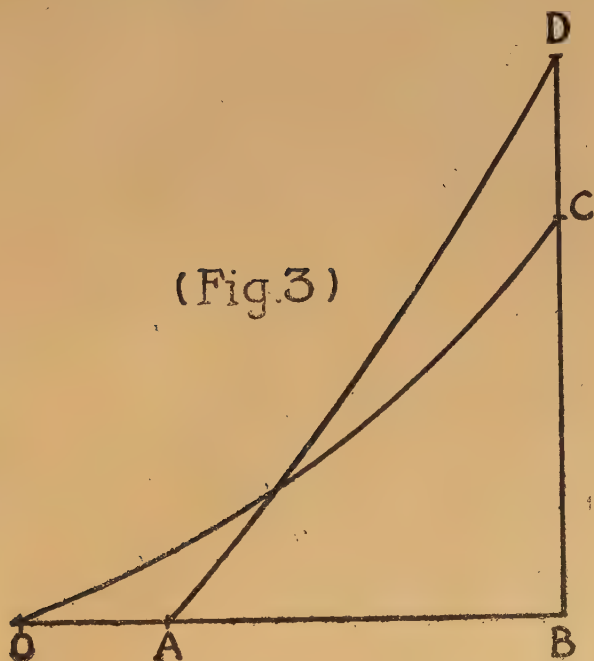
créanciers tels que les Etats-Unis, la Grande-Bretagne, et les Pays-Bas, étant donnés les intérêts considérables qu'ils ont à l'étranger, consentiraient, de façon permanente, à exposer par avance l'équilibre de leur budget aux risques de tous les relèvements d'impôts que pourraient décréter dans l'avenir les gouvernements étrangers.

Admettons un instant que les pays créanciers consentent à courir ce risque ; les injustices fiscales qui en découleraient seraient énormes.

Supposons, en effet, deux contribuables dont l'un, Pierre, a toute sa fortune OA placée dans le pays X de son domicile, et dont l'autre, Paul, plus riche que Pierre, a dans son pays X la même fortune OA que lui, mais a en plus des capitaux AB placés dans un pays étranger Y. Si l'on adopte purement et simplement la méthode du dégrèvement total, Paul pourra être amené à payer à l'Etat X de son domicile (fig. 2) un impôt CD 1 inférieur à celui que paiera Pierre qui est moins riche que lui et qui a la même fortune que lui placée dans l'Etat X de leur domicile commun.

Suivant toujours ce même raisonnement, supposons maintenant un contribuable qui, en 1923, a, dans l'Etat X de son domicile (fig. 2), une fortune totale déterminée OB ; en 1924, il en place une partie AB dans un pays étranger Y. Si l'Etat X du domicile applique la méthode du dégrèvement total sans avoir fixé préalablement de maximum à sa faculté de dégrèvement, il pourra être amené à aban-

donner à l'Etat Y, pour l'année 1924, BD 1 par exemple,



c'est-à-dire une somme supérieure à l'impôt qu'il préleva en 1923 sur la tranche de fortune AB alors qu'elle n'était pas encore placée à l'étranger. En d'autres termes, l'Etat X devrait abandonner en 1924 à l'Etat Y, pour la tranche de richesse AB, plus qu'il n'aurait perçu lui-même en 1923 ; conséquence éminemment injuste.

Enfin, dernière hypothèse, supposons (fig. 3) que le

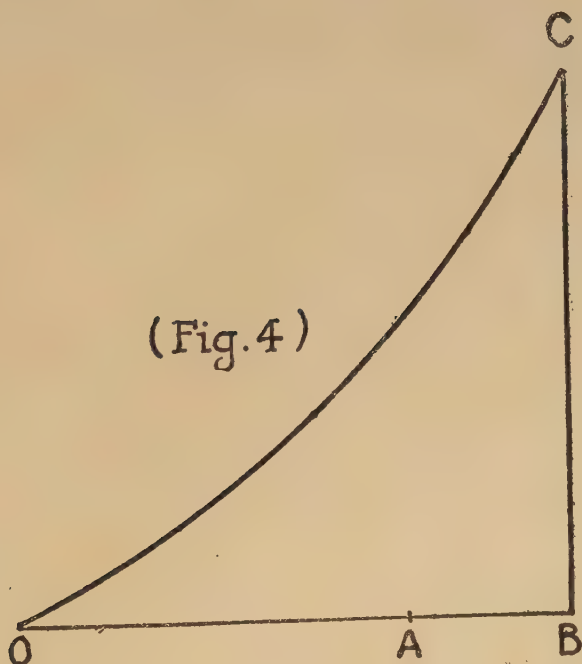
pays étranger Y ait des tarifs d'impôts plus élevés que le pays X du domicile ; supposons également que les éléments de richesses AB situés dans le pays étranger soient notablement plus importants que les éléments OA du pays du domicile ; il pourra se faire alors que le point D vienne à se trouver au-dessus du point C ; le dégrèvement total ne pourra pas alors être appliqué par le pays du domicile et sera impossible en la circonstance puisque le pays du domicile percevra moins que le pays étranger.

Telles sont les conséquences qui peuvent être engendrées par une application pure et simple de la *méthode du dégrèvement total*. C'est d'ailleurs pour les éviter que les législations fiscales de certains pays (telle la législation américaine, par exemple) ont été amenées, ainsi que nous l'avons vu dans un chapitre précédent, à corriger ce système en posant un *maximum* au dégrèvement supporté par l'Etat du domicile.

Méthode de l'Exonération du non-résident

Cette méthode est exactement l'inverse de la précédente : le pays de *l'origine* de la richesse exempte tous les contribuables non résidents (c'est-à-dire domiciliés à l'étranger) de l'impôt frappant les sources de richesses qu'ils possèdent sur son territoire. En d'autres termes, d'après cette méthode, seul l'Etat du *domicile* du contribuable

doit prélever l'impôt. Soit, par exemple (fig. 4), OB la fortune totale d'un contribuable domicilié dans un pays X, et AB la partie de cette même fortune située à l'étranger dans un pays Y.



La distinction entre OA, éléments de richesses situés en X, et AB, éléments situés en Y, disparaît entièrement. L'Etat Y, en vertu du principe d'exonération du non-

résident, ne percevra rien ; l'Etat X du domicile percevra au contraire tout l'impôt BC sur l'ensemble de la richesse OB, et au tarif afférent à cette richesse.

En réalité, la *méthode de l'exonération du non-résident* repose sur le principe théorique suivant : le pays qui cherche à obtenir de l'argent est dans l'impossibilité de taxer avec succès le capitaliste étranger et peut seulement l'exclure.

Cette méthode, qui favorise les pays créditeurs ayant beaucoup de placements à l'étranger, aura évidemment pour effet d'augmenter l'afflux du capital étranger et pourra, contribuer ainsi au développement des pays moins favorisés.

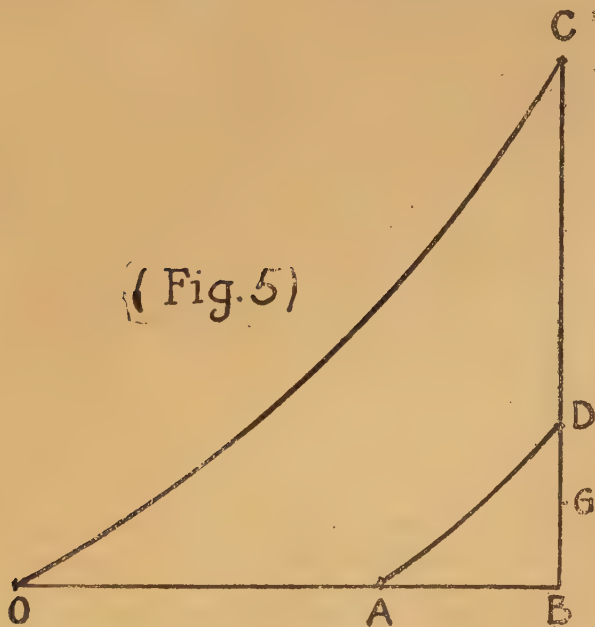
Par contre, elle peut aboutir également à la conséquence suivante, véritable summum de l'injustice fiscale : soit deux contribuables possédant chacun une égale fortune AB (fig. 4) dans le pays Y de la source, mais dont l'un est domicilié en Y et l'autre en X ; si on applique la méthode de l'exonération du non-résident, on arrivera à ce fait que, pour une source de richesse équivalente, le contribuable domicilié en Y sera certainement imposé par ce dernier Etat tandis que celui domicilié en X ne sera évidemment pas imposé par l'Etat Y mais en outre pourra très bien également ne pas l'être non plus par l'Etat X ; en d'autres termes, le contribuable domicilié en Y sera soumis à l'impôt, celui domicilié en X en sera exempt.

Il y a évidemment là une injustice fiscale absolument

flagrante qui peut constituer un important grief vis-à-vis de la *méthode d'exonération du non-résident*.

Méthode de Répartition du dégrèvement

Cette méthode consiste à subdiviser par voie de convention un impôt déterminé et à répartir la charge du dégrèvement entre le pays d'origine de la richesse et celui du domicile du bénéficiaire de cette richesse.



Soit, par exemple, un contribuable domicilié en X et ayant une fortune totale OB (fig. 5) dont une partie AB est située en Y.

Si on applique la *méthode de Répartition du dégrèvement*, la portion d'impôts BD que percevrait l'Etat Y (Etat de la source) sera partagée par convention en deux parties : l'une BG, continuera d'être perçue par l'Etat Y ; et l'autre, GD, fera l'objet d'un abandon par l'Etat Y, et l'Etat X (Etat du domicile) percevra alors GC. Le fardeau du dégrèvement aura donc été partagé entre les deux Etats, puisque l'Etat Y percevra seulement BG au lieu de BD, et l'Etat X seulement CG au lieu de CB : la double imposition aura été ainsi évitée.

La méthode de Répartition cherche évidemment à tenir compte à la fois du principe de l'*origine* et de celui du *domicile* en répartissant la charge du dégrèvement entre les deux Etats. Mais, outre que cette méthode aurait pour effet de mettre dans une situation peu satisfaisante les émissions d'emprunt lancées à l'étranger par l'un des Etats contractants, il faut reconnaître également qu'elle soulève par ailleurs, à un degré moindre il est vrai, la plupart des objections faites à la *méthode du dégrèvement total*.

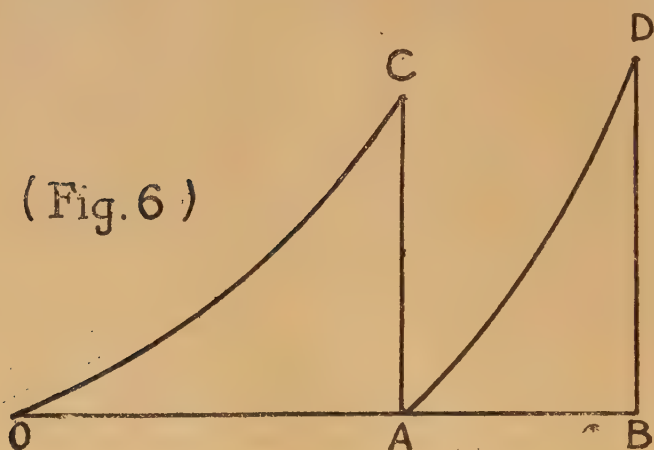
De plus, il ne faut pas oublier que la méthode de Répartition du dégrèvement, qui est employée entre la Grande-Bretagne et ses Dominions, bénéficie en la circonstance de conditions exceptionnellement favorables, telles que similitude de principes fiscaux, communauté de langues, liens

communs vis-à-vis de l'Empire. Il est à peu près certain que l'absence de ces mêmes conditions, entre pays de langues différentes et de principes fiscaux dissemblables, rendrait impossible là généralisation dans le domaine international d'une méthode employée certes avec succès à l'intérieur de l'Empire Britannique, mais qui se révèle même alors comme extrêmement compliquée dans son application par une quantité de détails, tels que la différence d'estimation qui peut exister, par exemple, pour la même source de revenus d'après la législation fiscale du Royaume-Uni et d'après celle du Dominion ; ou bien encore l'impossibilité de tenir compte pour le calcul du dégrèvement afférent à un revenu, des variations qui auront pu se produire dans les taux respectifs de l'impôt ; et cela sans parler de la taxation des dividendes des actions qui ne pourra manquer, elle aussi, de donner lieu à des complications. Pour toutes ces raisons, la généralisation de la *méthode de Répartition du dégrèvement* ne peut pas être considérée comme réalisable.

Méthode d'Attribution des Richesses imposables

Cette dernière méthode consiste à classer et à répartir entièrement et spécifiquement d'après leur nature, et par convention, les diverses catégories de richesses entre les pays intéressés ; en sorte que, cette ventilation faite, chaque

pays taxe indépendamment de l'autre la partie des richesses imposables qui lui est pour ainsi dire attribuée.



Pour reprendre l'exemple qui nous a servi dans l'exposition des trois méthodes précédentes, la masse totale des éléments de richesses OB (fig. 6), si on applique la *méthode d'attribution des richesses imposables*, sera partagée contractuellement en deux parties dont l'une, OA, sera taxée par le pays X du domicile, et l'autre, AB, par le pays Y de la source. Par conséquent, l'Etat X n'aura aucune prétention sur les catégories de richesses AB, et, inversement, les augmentations de tarif que pourra décréter l'Etat Y n'auront donc aucune influence sur les som-

mes perçues par l'Etat X. En d'autres termes, chacun des deux Etats appliquera son propre tarif sur la portion de richesses qui lui aura été attribuée, sans se préoccuper du reste : l'Etat X percevra, pour les éléments de richesses OA, un prélèvement AC ; l'Etat Y percevra, pour les éléments AB, un prélèvement BD.

La méthode d'Attribution des richesses imposables, grâce à son procédé préalable d'une classification contractuelle des différentes catégories de richesses, réduisant notablement les cas susceptibles de créer par la suite des conflits entre les administrations fiscales des pays intéressés, présente évidemment des avantages incontestables par rapport aux autres méthodes. Cela lui vaut d'ailleurs d'être la méthode la plus pratiquée en fait. Nous avons vu, en effet, que tous les traités passés entre les Etats de l'Europe centrale, avant comme après la guerre, s'en inspirent en somme très nettement ; la convention de Rome, seule convention collective connue jusqu'à ce jour, répond également à la même idée.

Devons-nous en conclure, alors, que la *méthode d'attribution des richesses imposables* est la méthode parfaite, idéale, dont l'application généralisée est appelée à résoudre définitivement le problème international des doubles impositions ?...

Il nous faut répondre : non, car, si cette dernière méthode a pour elle le mérite de la réalisation et de l'application entre un certain nombre d'Etats, par contre, le carac-

tère d'universalité des solutions cherchées oblige à tenir compte des difficultés dues aux *antagonismes profonds et indestructibles des différents systèmes fiscaux*, antagonismes devant lesquels une méthode unique se révélera toujours impuissante. Il existe, en effet, dans le monde moderne (ainsi que nous l'avons un peu entrevu par notre examen de certaines législations fiscales), trop de genres d'impôts différents pour qu'on puisse espérer, du moins actuellement, trouver une solution applicable à toutes les catégories d'impôts. Pour sortir de la difficulté, il ne reste donc qu'un moyen : c'est de partir des différences même qui existent entre les impôts, de classer ces derniers, et de faire une application distributive des méthodes selon la nature de l'impôt envisagé.

Cette opinion sera d'ailleurs celle que nous retirerons de l'examen des diverses solutions qui ont été proposées, tant par les *Experts Economistes* et *Experts Techniques* de la S.D.N. que par la *Chambre de Commerce Internationale*, et que nous allons maintenant étudier.

CINQUIÈME PARTIE

Les diverses solutions préconisées par les Experts Economistes et Techniques de la S. D. N. et par la Chambre de Commerce Internationale

Nous savons que l'étude internationale du problème des doubles impositions a été menée grâce à l'action énergique et coordonnée de la *Société des Nations* et de certains autres groupements parmi lesquels le plus important est sans conteste la *Chambre de Commerce Internationale*. Ces études ont abouti à des conclusions formulées : 1) dans un Rapport en date du 3 avril 1923, rédigé par un *Comité d'Experts Economistes*, et à caractère plus spécifiquement *scientifique* ; 2) dans plusieurs Rapports de caractère *technique et pratique* établis au cours des réunions successives tenues de 1923 à 1928 par un *Comité d'Experts Techniques et Gouvernementaux* ; 3) dans des Résolutions présentées par le *Comité des doubles impôts de la Chambre de Commerce Internationale*, et adoptées par cette dernière dans ses différents congrès de Londres, Rome, Bruxelles, Stockholm et Amsterdam, en 1921, 1923, 1925, 1927 et 1929.

Ce sont les diverses solutions proposées par ces différents organismes que nous allons maintenant étudier successivement.

Les solutions préconisées par les Experts Economistes

Le rapport des Experts Economistes du 3 avril 1923 fut rédigé à la suite de leur réunion tenue à Genève en mars et avril 1923 (1). Il constitue un examen théorique extrêmement intéressant, mais à caractère plutôt économique que financier. Nous ne l'analyserons donc que dans la mesure où il a trait à la résolution de la question qui constitue le but de notre travail, savoir : *en cas de concours entre plusieurs autorités fiscales, à laquelle l'individu doit-il compte de sa capacité contributive ?*

Le principe général qui sert de base aux solutions apportées par les Experts Economistes peut être résumé de la façon suivante : c'est essentiellement par rapport à leur rôle respectif dans la *production* de la richesse et dans sa *consommation* (c'est-à-dire par rapport à *l'origine* de la richesse et au *domicile* du propriétaire qui la consomme)

- (1) Le comité d'Experts Economistes était constitué de la manière suivante : Prof. BRUNS, de l'Université commerciale de Rotterdam ; Prof. Sénateur EINAUDI, de l'Université de Turin ; Prof. SÉLIGMAN, de la Colombia University de New-York ; Sir Josiah STAMP, K.B.E., London University.

que doivent être déterminés les droits de chaque autorité fiscale ayant sur la matière imposable des prétentions rivales.

Ceci posé, les Experts Economistes classent les richesses en diverses catégories.

En tant que « capital », la richesse peut être divisée en biens meubles et immeubles, les premiers se décomposant eux-mêmes en biens corporels et incorporels. En tant que « courant », elle comporte des facteurs personnels qui se rapportent tantôt aux biens meubles tantôt aux biens immeubles.

Aux *biens immobiliers* se rattachent : 1°) les immeubles, terrains et maisons ; 2°) les entreprises industrielles et commerciales de nature immobilière ou concernant étroitement les immeubles.

En ce qui concerne les *terrains* et les *maisons*, on ne peut nier que leur propriétaire ait certains devoirs envers le lieu où il a élu domicile ; entre autres avantages, il y jouit de la protection des lois, et c'est grâce à cette protection qu'il peut jouir de ses biens. Cependant, les revenus provenant de terrains ou de maisons dépendent, dans une mesure si considérable, de la nature du sol ou de la situation de l'immeuble, que le facteur prépondérant, quant à l'attribution de l'impôt, doit être ici le *lieu d'origine* de la richesse, c'est-à-dire l'emplacement du terrain ou de la maison. En effet, la personne la plus capable se trouve sans ressource en face d'un sol irrémédiablement stérile ; de même, le propriétaire intelligent d'une maison

située dans les bas-fonds d'une ville ne pourra jamais, en dépit de son intelligence, en tirer un loyer plus élevé que le propriétaire borné et incapable d'une maison sise dans un quartier à la mode ou commerçant. En ce qui concerne les terrains et les maisons, le *lieu d'origine* est donc sans conteste le facteur prépondérant.

Quant aux entreprises commerciales et industrielles, elles peuvent se répartir en deux catégories : 1) les entreprises qui dépendent directement de la terre, comme les *mines*, les *gisements* de pétrole et exploitations analogues, leur rendement (bien que soumis évidemment aux capacités de l'exploitant) étant étroitement subordonné à la richesse de la mine ou à la qualité et quantité du gisement ; 2) les entreprises où la terre joue un rôle moins important, comme les *établissements industriels* et les entreprises commerciales qui peuvent évidemment être transférés d'un endroit à un autre, mais dont la situation, l'emplacement, le lieu d'origine en un mot, demeure encore, comme dans la catégorie précédente, l'élément prépondérant.

Les *biens meubles corporels* peuvent être divisés en deux catégories : ceux à emplacement fixe et ceux sans emplacement fixe.

Les *biens meubles corporels à emplacement fixe* sont susceptibles d'être classés en deux groupes selon leur degré de dépendance du milieu physique : 1°) biens mobiliers dépendant en premier lieu du terrain même, tels

l'outillage agricole, l'outillage industriel et le cheptel, immeubles par destination qui sont vraiment l'accessoire du sol, qui tirent leur utilité et leur valeur économique de la parcelle de terrain où ils sont employés (le cheptel dépend lui aussi pour son entretien d'une certaine parcelle de terrain) et dont l'emplacement ou *l'origine* du revenu auquel ils donnent lieu l'emporte sur le domicile de celui qui peut prétendre à leurs fruits ; 2°) biens mobiliers dépendant plutôt du domicile que du terrain, tels sont *l'argent monnayé*, les *bijoux*, les *meubles*, les *tableaux*, qui ne comportent une jouissance pour leur propriétaire que lorsque celui-ci est présent, et dont l'influence de leur emplacement matériel est donc négligeable au regard de leur emplacement juridique, c'est-à-dire du domicile du propriétaire ; c'est donc au pays du *domicile* de ce dernier que devra revenir normalement l'impôt afférent à ces biens.

Quant aux biens meubles corporels auxquels on ne peut attribuer d'emplacement fixe, et dont les navires *de haute mer à services irréguliers* constituent l'exemple le plus frappant (car pour les *courriers réguliers* et les *caboteurs* il apparaît normal de les rattacher au pays où se trouve le siège principal de leur exploitation ou de leur activité principale) c'est le lieu de leur immatriculation, c'est-à-dire le pays dont ils battent pavillon, qui peut légitimement prétendre exercer sur eux la prépondérance fiscale, sauf à en restituer une partie aux pays où se

trouvent des docks importants ou des bureaux de compagnie de navigation qui peuvent avec raison soutenir qu'ils ont droit à une part des gains réalisés.

Restent enfin les *biens incorporels*, constitués essentiellement par les hypothèques foncières, les valeurs mobilières (fonds d'Etat et titres des sociétés anonymes) et les crédits commerciaux.

Les *hypothèques foncières* soulèvent un problème juridique assez délicat car si, dans la plupart des cas, les propriétaires de biens fonciers empruntent sur hypothèques pour améliorer leur domaine, dans d'autres cas, par contre, leurs emprunts sont dus à des raisons qui n'ont rien à voir avec le domaine, telle la nécessité où ils se trouvent parfois de faire face à des obligations personnelles ; faute de pouvoir sonder les intentions de l'emprunteur, les Experts Economistes admettent que l'objet d'une hypothèque foncière est d'améliorer le domaine d'une façon quelconque. A ce titre, la créance se rattache donc étroitement à la propriété foncière dont la valeur et le produit en garantissent le principal et l'intérêt. Mais, le domicile du créancier qui sut amasser le capital prêté joue également un rôle fort important dans la consommation ou l'usage du revenu de cette créance, et cela au point d'égaler à peu près exactement les prétentions du fisc de l'emprunteur et de celui du prêteur sur hypothèque. C'est pourquoi les Experts Economistes proposent une solution distributive au problème : pour les impôts

sur le *capital* et les *successions*, l'hypothèque serait assimilée à un immeuble et attribuée au pays de la *situation du lieu hypothéqué* ; pour les impôts sur le *revenu* ou l'*intérêt hypothécaire*, le *domicile du créancier* serait le facteur dominant.

Les titres d'une société sont les *actions* et les *obligations* émises par elle. Du point de vue fiscal et de la double imposition, il n'y a pas entre elles de différence essentielle, car toutes deux constituent des éléments du capital de l'entreprise sociétaire, différant simplement par leur ordre de préférence dans le partage des bénéfices et la liquidation de l'actif. Or, si au premier abord il peut y avoir hésitation entre le lieu d'origine des revenus (en raison du rapport existant entre les bénéfices et la prospérité économique du milieu social où s'exerce l'activité de la société) et le domicile des actionnaires (qui, par leur initiative, leur apport de capitaux, leur participation aux assemblées, leur désignation des directeurs, jouent aussi un rôle éminent), par contre, d'autres considérations font, par leur appoint, pencher la balance en faveur du pays du *domicile* des actionnaires et obligataires : telles sont, par exemple, les difficultés qu'éprouve le pays d'origine des bénéfices à atteindre l'actionnaire ou l'obligataire étranger, et la crainte que si le pays du domicile n'est pas autorisé à frapper d'un impôt les titres des sociétés étrangères, ses nationaux ne placent toute leur fortune en valeurs étrangères et ne le frustrent ainsi de ses revenus fiscaux.

Même solution pour les *fonds d'Etat* et pour les *crédits commerciaux* à court terme, c'est-à-dire prépondérance du *domicile* du prêteur créancier des arrérages. D'une part, soutiennent en effet les Experts Economistes, il n'y a aucune bonne raison de principe de distinguer les obligations d'emprunt public de celles d'emprunts privés ; d'autre part, l'exonération de plus en plus fréquente des impôts sur les rentes publiques accordée au moins aux porteurs étrangers par les pays d'émission, vient à l'appui de la thèse de la prédominance en matière d'impôt du pays du *domicile* du prêteur.

Enfin, pour ce qui est des *salaires* et *bénéfices* provenant de l'activité professionnelle personnelle, la totalité de ces revenus tirant son origine de l'activité de l'individu, le seul élément à prendre en considération est celui du *domicile* ; le pays où est situé ce dernier sera donc le seul compétent pour lever l'impôt.

En résumé, en classant les différentes catégories de biens par rapport à *l'origine* et au *domicile*, éléments constitutifs de l'allégeance fiscale, les Experts Economistes sont amenés aux conclusions suivantes :

1) — il devrait être tenu compte exclusivement du facteur *origine* ou emplacement pour toutes les *richesses matérielles* (à l'exception des espèces monétaires, bijoux et meubles meublants) c'est-à-dire : immeubles, entreprises commerciales et industrielles, meubles à emplacement fixe ou immeubles par destination ;

2) — il devrait être tenu compte exclusivement du *domicile* ou de la résidence pour tous les *biens incorporels*, c'est-à-dire : actions, obligations, fonds d'Etat, crédits commerciaux, gains et bénéfices professionnels ;

3°) — enfin, les *navires* devraient être imposés au lieu de leur immatriculation, et les *hypothèques* donneraient lieu à un partage, le capital étant frappé au lieu d'origine de l'immeuble gagé et le revenu au lieu du domicile du créancier.

Cependant, les Experts Economistes s'empressent d'ajouter : « Il est d'ailleurs absolument impossible de distinguer, dans chaque catégorie, la part exacte de l'allégeance économique qu'il faut attribuer à l'origine ou au domicile. Une telle tentative présenterait un caractère d'arbitraire trop marqué. Mais si deux pays quelconques désirent procéder à cette répartition, ils devront se laisser guider, en théorie tout au moins, par l'analyse qui précède » (2).

Ayant ainsi classé les différentes sortes de biens par rapport aux criteriums de *l'origine* et du *domicile*, et ayant déterminé leurs *liens* par rapport aux autorités fiscales concurrentes, les Experts Economistes, abordant alors le problème sous un angle plus *pratique*, examinent les diverses catégories *d'impôts* du point de vue du jeu isolé ou combiné des quatre *méthodes* générales propres à évi-

(2) Rapport des Experts Economistes, p. 43.

ter les doubles impositions.

D'après les Experts Economistes, les *impôts sur l'ensemble de la fortune* (impôts sur le *capital* et sur les *successions*) ainsi que les *impôts réels et cédulaires*, relèvent directement de la *méthode d'attribution des richesses imposables*. Au pays de la situation ou de l'*origine* des biens, le droit exclusif d'imposer la dévolution successorale ou la propriété des *immeubles, immeubles par destination* et par *hypothèques* ; au pays du *domicile*, du défunt ou du propriétaire, le droit de frapper les *biens meubles* non rattachés au territoire et surtout les *biens incorporels* représentés par les valeurs mobilières (actions, obligations, fonds d'Etat) et les crédits commerciaux. Les Experts Economistes ne dissimulent cependant pas combien peuvent être délicats ce classement et cette attribution des richesses imposables : « Il est possible qu'une tentative en vue de procéder à une répartition exacte d'après la solution 4 (méthode d'attribution des richesses imposables) conduise à des complications telles qu'il devienne opportun d'établir un compromis en adaptant une division plus ou moins arbitraire comme dans la méthode 3 (méthode de répartition du dégrèvement). Cette méthode épargnerait de longues discussions théoriques et conduirait à des résultats d'une application pratique plus immédiate » (3).

(3) Cf. doc. cit. p. 48.

Ceci revient donc à dire qu'en cas de trop grandes difficultés pour répartir exactement entre les Etats les impôts sur l'ensemble de la fortune et les impôts réels et cédulaires, la méthode de l'Attribution des richesses imposables, admise en principe, pourra être utilement modifiée dans son application par la méthode de Répartition du dégrèvement qui procédera, en vertu d'un accord conforme aux principes précédemment admis, à un partage arbitraire, mais simplificatif, du produit des impôts entre le pays de la situation ou de l'origine de la richesse et celui dans lequel le contribuable est ou était domicilié, supprimant ainsi en partie la très lourde charge qu'est pour un Etat l'abandon complet d'un impôt ou l'octroi d'un dégrèvement total.

Les Experts Economistes envisagent également le cas de l'existence, dans les Etats en question ou dans l'un d'eux seulement, d'un impôt *progressif*, sur les successions ou le capital par exemple ; cela aurait évidemment pour conséquence de conduire à des injustices si, conformément à la méthode de l'Attribution des richesses imposables, l'un des Etats se voyait dans l'obligation d'abandonner à l'autre Etat un impôt que ce dernier percevrait à un taux plus élevé. Pour obvier à cet inconvénient, les Experts Economistes proposent la solution suivante : « Le pays de résidence appliquerait à la fortune tout entière le taux d'impôt convenable ; il déduirait de la somme ainsi obtenue le montant de l'impôt effectivement perçu sur la par-

tie de la fortune qui se trouve dans le pays d'origine, à la condition toutefois que le montant ainsi déduit ne dépasse pas celui de la somme qui aurait été perçue sur cette partie de la fortune si celle-ci s'était trouvée dans le pays de résidence » (4). En d'autres termes, le pays du *domicile* appliquerait à l'ensemble du patrimoine son propre tarif d'impôt y correspondant ; il déduirait ensuite de l'impôt ainsi calculé l'impôt effectivement perçu sur la partie du patrimoine située dans le pays d'origine, en limitant cette déduction au montant qui aurait été perçu dans le pays du domicile, si cette partie du patrimoine y avait été située. Cette solution proposée par les Experts Economistes nous la connaissons déjà, et elle n'est autre que la *méthode de dégrèvement total*, avec un *maximum* au dégrèvement, telle qu'elle est pratiquée (ainsi que nous l'avons vu plus haut) par les Etats-Unis. Telle est la façon dont les Experts Economistes font application, aux *impôts sur l'ensemble de la fortune* et aux *impôts réels et cédulaires*, des quatre méthodes générales destinées à éviter les doubles impositions.

En ce qui concerne *l'impôt sur l'ensemble du revenu* (tel qu'on le trouve en Grande-Bretagne et aux Etats-Unis dans sa forme développée, en France et en Italie sous forme d'impôt global ou complémentaire) il relève, d'après les Experts Economistes, de la *méthode d'exonération*

(4) Cf. doc. cit. p. 48.

du non-résident, c'est-à-dire de l'exonération des revenus à destination de l'étranger. Les Experts arrivent d'ailleurs à cette solution par l'élimination successive de chacune des trois autres méthodes.

Après avoir indiqué en passant que « le concept économique du revenu est si complexe et les définitions juridiques et légales du revenu si différentes dans les divers pays que le problème de la double imposition est encore plus compliqué pour cette catégorie d'impôts que pour toutes les autres » (5), les Experts Economistes examinent les avantages et les inconvénients des différentes méthodes par rapport à *l'impôt sur l'ensemble du revenu*.

« Du point de vue théorique », ils estiment naturellement que la *méthode d'Attribution des richesses imposables* serait « la plus satisfaisante ». Mais, comme nous avons vu, à propos des impôts sur l'ensemble de la fortune, qu'« il est presque impossible, au point de vue économique théorique, d'obtenir une répartition directe, d'ordre quantitatif », des richesses et particulièrement des revenus entre les Etats intéressés, puisque cette répartition directe est si difficile en théorie, les Experts Economistes en concluent « qu'il ne sera pas moins difficile de la réaliser pratiquement » (à moins d'adopter alors un compromis ou une répartition absolument arbitraire) et que c'est entrer « dans le domaine de l'irréalisable » que d'essayer « d'ap-

(5) Cf. doc. cit. p. 49.

pliquer avec précision » la méthode d'Attribution des richesses imposables.

Les Experts sont alors amenés à se demander « s'il ne conviendrait pas d'essayer de transiger entre les droits et les difficultés de la quatrième méthode (Attribution des richesses imposables) en adoptant la troisième (Répartition du dégrèvement) », et ils envisagent à cet effet une solution qui consisterait « non pas à essayer de découvrir les éléments exacts de l'allégeance économique (qui, comme nous venons de le voir, sont très difficiles à déterminer exactement), mais à s'en tenir aux grandes lignes et à déclarer que, lorsqu'il s'agit de la double imposition du revenu, chaque pays abandonnera une proportion déterminée ou forfaitaire des sommes qui lui sont dues » (6). Mais cette solution, séduisante au premier abord, comporte dans son application de très grandes difficultés que les Experts ne cèlent point : « En premier lieu, on ne saurait, à un point de vue économique purement théorique, indiquer les proportions qui devraient être adoptées, et il est facile de voir pourquoi : un pays A peut devoir attacher plus d'importance à ses relations avec le reste du monde, en tant que pays où prédomine l'origine et où la résidence a peu d'importance, qu'un pays B qui, au point de vue de ses relations avec les autres pays, est avant tout un pays de résidence, et à un degré beaucoup

(6) Cf. doc. cit. p. 50.

moindre un pays d'origine ; ainsi donc, la proportion qui représenterait un compromis véritable pour le pays A et le reste du monde, pourrait être déterminée d'une façon qui ne conviendrait aucunement aux relations existant entre le pays B et le reste du monde. En second lieu, d'autres difficultés se présentent : même lorsque, après avoir déterminé les rapports existant entre les autres pays et le pays A, on aura fixé pour ce dernier une proportion de $1/2$, par exemple, cette proportion peut être tout à fait inexacte quand il s'agira d'établir une convention avec chacun de ces pays séparément ; c'est-à-dire que cette proportion sera peut-être juste lorsqu'il s'agit de tous les autres pays pris ensemble, mais tout-à-fait inexacte lorsqu'il s'agit de chacun de ces pays considéré séparément ; par exemple, les relations du Brésil avec le reste du monde, au point de vue de la subdivision de l'allégeance économique, pourraient être constituées, pour une très grande partie, par ses rapports avec la Grande-Bretagne et les Etats-Unis et dans une très petite proportion par ses rapports avec l'Argentine. Les considérations ci-dessus démontrent donc que si l'on peut, d'après la théorie économique, établir dans l'ensemble une proportion pour un pays donné, cette proportion devrait être déterminée à nouveau et séparément pour chacun des divers pays avec lesquels ce pays donné est en relations » (7).

(7) Cf. doc. cit. p. 50.

Ces raisons font donc que la *méthode de Répartition du dégrèvement* apparaît, aux Experts Economistes, comme « insuffisamment fondée, au point de vue économique théorique, pour pouvoir être facilement applicable ». Sans doute, les Experts reconnaissent que cette méthode a été adoptée avec succès par le Gouvernement Impérial Britannique dans ses rapports avec les Dominions, mais il faut reconnaître, disent-ils, que ce succès est dû à des conditions difficiles à trouver réunies par ailleurs et éminemment propices à des concessions mutuelles : telles, par exemple, l'emploi d'une langue commune, l'existence d'une conception commune du revenu, l'allégeance impériale et l'intérêt commun de l'Empire ; or, quel que soit le développement possible du sentiment d'interdépendance et de l'esprit de conciliation encouragés par la Société des Nations, la différence de langue, l'inexistence de liens politiques tangibles, la différence des systèmes d'impôts sur le revenu et de la conception même du revenu, rendront excessivement difficile l'extension, aux rapports fiscaux existant entre des Gouvernements entièrement distincts, d'une méthode qui ne se révèle applicable « que dans le cas particulier de pays voisins ayant des idées analogues, ou dans le cas d'Etats séparés faisant partie d'un gouvernement fédéral unique » (8). C'est pourquoi les Experts Economistes lui préfèrent la *méthode d'Exonération du*

(8) Cf doc. cit. p. 52.

non-résident, c'est-à-dire l'exonération, par l'Etat d'origine, des revenus à destination de l'étranger, le droit de les imposer étant exclusivement réservé à l'Etat du *domicile*.

Après avoir noté en passant qu'il ne peut être question un seul instant de la *méthode de dégrèvement total* qui, au point de vue de l'impôt sur l'ensemble du revenu, ne fournit pas une solution complète et appropriée de la question, les Experts Economistes font valoir trois arguments à l'appui de la *méthode d'Exonération du non-résident*. En premier lieu, elle est conforme à la pratique actuelle des Etats qui, ainsi que nous avons déjà eu occasion de le voir, n'hésitent pas à exonérer d'impôt les revenus des capitaux de provenance étrangère, quand ils veulent en favoriser l'afflux ; elle ne nécessiterait donc qu'une simple extension à toutes les entreprises commerciales et industrielles du privilège déjà consenti par chaque Etat à ses propres prêteurs. En second lieu, elle est conforme au véritable intérêt économique des placements du pays en question. En troisième lieu, elle évite les complications qu'entraînent, comme nous l'avons vu plus haut, d'autres méthodes par ailleurs théoriquement plus exactes, telles que la méthode de Répartition du dégrèvement ou celle de l'Attribution des richesses imposables.

Cependant, les Experts Economistes reconnaissent que la méthode de l'Exonération du non-résident n'est pas non plus sans soulever certaines difficultés. En effet, si, d'une

part, il est hors de doute que les pays créanciers acceptent généralement de résoudre la question de la double imposition au moyen de cette méthode, par contre, il est à prévoir que les pays débiteurs se montreront évidemment très peu disposés à les imiter et à appliquer une méthode qui grèvera sérieusement leur trésorerie et répugnera en outre à leurs idées actuelles, et pour ainsi dire instinctives, sur le droit d'imposition à *l'origine*. Pour tenir compte précisément de cette répugnance générale des Etats à abandonner le principe de la territorialité, c'est-à-dire le principe de l'imposition par le pays d'origine, les Experts Economistes préconisent la conclusion, entre les Etats, de conventions dans lesquelles la *méthode d'Exonération du non-résident* serait la principale méthode adoptée, mais où une concession de principe serait également faite à la théorie de l'origine par l'adoption et l'adjonction à la méthode ci-dessus de la *méthode d'Attribution des richesses imposables*, qui consisterait, en la circonstance, en un règlement collectif entre les Etats intéressés sur des points convenus et prévoyant, par exemple, que le pays *d'origine* imposera les actifs d'origine les plus nettement caractérisés et les plus fréquents (tels que les terres et propriétés foncières) mais s'interdira par contre d'imposer les actions de sociétés appartenant à des étrangers. De cette façon, pensent les Experts Economistes, « il y aurait ainsi une base possible pour exaucer le désir qui anime le pays créancier de ne pas être totalement à la merci des

impositions du pays débiteur, et pour appliquer les principes économiques les plus importants de la méthode d'Exonération du non-résident ; en même temps, en ce qui concerne le pays débiteur, on ne ferait pas complètement violence à l'opinion actuellement très fortement ancrée dans l'esprit de celui-ci sur son droit d'imposer à l'origine certains biens nettement spécifiés, et l'on éviterait également dans de nombreux cas de rejeter un trop grand fardeau sur les trésoreries des pays débiteurs » (9). Et les Experts ajoutent : « Nous ne voyons aucune autre forme de compromis qui puisse concilier les intérêts en conflit et avoir quelque chance de succès sur les trois points suivants : 1) concilier les intérêts divergents des trésoreries débitrices et créditrices ; 2) tenir compte des idées qui, tout en étant répandues aujourd'hui dans de nombreux pays, sont, selon nous, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, très arriérées au point de vue économique, en tant qu'elles attribuent une importance excessive à l'imposition à l'origine ; 3) et, enfin, se conformer à ce qui, selon l'expérience acquise par les administrations fiscales, est pratiquement réalisable lorsque l'on veut régler, dans des circonstances aussi complexes que les circonstances actuelles, la question du revenu des individus (10).

(9) Cf. doc. cit. p. 55.

(10) Cf. doc. cit. p. 55.

En résumé, en ce qui concerne *l'impôt sur l'ensemble du revenu*, les préférences des Experts Economistes vont à la *méthode d'Exonération du non-résident* qu'ils considèrent « non comme la théorie économique la plus logique et la plus défendable des principes de l'impôt sur le revenu, mais tout au moins comme la solution la plus pratique des difficultés que soulève la double imposition » (11). En outre, bien que préconisant la *méthode d'Attribution des richesses imposables* pour les *impôts prélevés sur l'ensemble de la fortune* (impôts sur le *capital* ou sur les *successions*) et aussi pour les *impôts réels et cédulaires*, les Experts Economistes ont l'espoir que l'influence de l'exemple, le développement de l'esprit international, l'industrialisation croissante, en effaçant la distinction entre pays débiteurs et créanciers, dégageront les Etats de la prédominance exclusive du principe de l'origine, au profit du principe du *domicile*, et permettront ainsi d'orienter les idées nationales dans le sens de la *méthode d'Exonération du non-résident* pour tous les *revenus*, mobiliers et personnels, du contribuable.

Telles sont les solutions envisagées et proposées par les Experts Economistes dans leur Rapport du 3 avril 1923, solutions dont on peut évidemment critiquer le caractère *idéal* d'ailleurs reconnu et voulu par les Experts Economistes eux-mêmes qui ont écrit : « Le problème de la

(11) Cf. doc. cit. p. 56.

répartition *théorique* de l'impôt est un peu différent de celui de la *remise* de l'impôt. Il peut en effet y avoir conflit entre le principe fiscal auquel on a abouti d'après des calculs purement *théoriques*, et les modalités *pratiques* qui sont désirables au point de vue financier ou économique, en raison de l'état du budget national de chacun des pays envisagés. En d'autres termes, on voit parfaitement ce qu'il faudrait faire, mais la mesure dans laquelle il est *pratiquement* possible à un Etat d'abandonner une partie de ses revenus constitue une tout autre question. Dans ce qui suit, nous nous bornerons donc aux principes qui doivent régir la répartition *idéale* des impôts » (12). De plus, il ne faut pas oublier que c'est « d'un examen *théorique* et doctrinal de la question » dont avaient été chargés les *Experts Economistes* par le Comité financier de la Société des Nations. Cet examen, d'ailleurs extrêmement fouillé et intéressant, présente encore le mérite d'avoir permis d'envisager par la suite la question de la double imposition « du point de vue administratif et *technique* », en tant qu'il a servi de base aux travaux des *Experts Techniques* dont nous allons maintenant étudier les conclusions et solutions.

(12) Cf. doc. cit. p. 23.

Les solutions préconisées par les Experts Techniques

Les Experts Techniques (13), tout en s'inspirant des idées contenues dans le rapport des Experts Economistes, ne se sont pas cependant considérés comme liés par les conclusions de ces derniers. Reprenant en quelque sorte la question des doubles impôts, ils se sont inspirés à la fois des conclusions théoriques des Experts Economistes, des opinions exprimées par les milieux du commerce et de l'industrie, et enfin des législations et conventions existantes. Tandis que les Experts Economistes prennent comme base la *distinction économique et juridique des biens* pour asseoir sur elle l'attribution fiscale, les Experts Techniques partent de la *notion d'impôt* pour en déduire la compétence fiscale des Etats et classer les biens par rapport à elle. Du reste, il faut reconnaître que les propositions d'application pratique des Experts techniques ne s'éloignent guère, dans leurs principes, de celles des Experts Economistes ; elles sont seulement plus simples et plus facilement réalisables.

Dans leur premier *Rapport*, en date du 7 février 1925,

- (13) Le comité des Experts Techniques fut composé en 1923 de hauts fonctionnaires des administrations fiscales de la Belgique (M.Ch. CLAVIER) ; de la France (M. BORDUGE) ; de la Grande-Bretagne (Sir PERCY THOMSON) ; de l'Italie (Prof. Pasquale d'AROMA) ; des Pays-Bas (Dr SINNINGHE DAMSTE) ; et de la Tchécoslovaquie (Dr Vladimir BALNICEK, remplacé dans la suite par le Dr BOHUMIL VLASAK).

les Experts Techniques commencent tout d'abord par résumer en quelques mots le point d'où ils sont partis et les conclusions auxquelles ils sont arrivés : « Notre idée fondamentale, disent-ils, repose sur un fait : l'existence dans le monde de genres d'impôts différents ; *impôts réels ou cédulaires*, et *impôt général ou personnel sur le revenu* (à ce dernier peuvent se rattacher les *droits de succession* et les *impôts sur le capital*). Nous avons donc commencé par établir une division entre les impôts réels et cédulaires, d'une part, et l'impôt général ou personnel, de l'autre, et, délibérément, nous faisons des suggestions différentes pour chacune de ces deux grandes catégories d'impôts. Pour les *impôts réels*, nous avons admis la prépondérance de la notion de *l'origine* ou de la *source*, c'est-à-dire le système de *l'attribution des revenus*. Pour *l'impôt personnel*, au contraire, nous avons admis la prépondérance de la notion du *domicile*. Bien entendu, il a fallu à l'intérieur de chacune de ces grandes catégories, faire des subdivisions, tenir compte des nuances, prévoir des dérogations, emprunter aux systèmes hollandais et américain l'idée du dégrèvement mais en en restreignant l'application à un petit nombre de revenus et en donnant des maxima à ces dégrèvements » (14). Les Experts Techniques présentent alors ensuite une série de *Résolutions* concrètes et très précises, susceptibles de former une ex-

(14) Cf. Rapport des Experts Techniques, p. 14 et 15.

cellente base à des projets de conventions internationales. Passant en revue les catégories d'impôts qu'ils ont distinguées : impôts *réels*, *personnels* et *successoraux*, ils déterminent, par rapport aux biens susceptibles d'être atteints par eux, les droits exclusifs ou respectifs des Etats concurrents propres à éviter les chevauchements et les superpositions d'impôts. Voici d'ailleurs le texte de ces *Résolutions* :

I. — IMPOTS RÉELS OU CÉDULAIRES.

D'une façon générale, les Experts reconnaissent que seul l'Etat du lieu où se trouve la source du revenu a le droit d'établir les impôts réels ou cédulaires. Ils ont appliqué successivement ce principe aux divers revenus :

A. Immeubles (*biens-fonds et bâtiments*) : *les impôts sur la valeur locative effective ou présumée sont perçus par l'Etat où les biens sont situés.*

B. Exploitations agricoles : *même règle.*

C. Etablissements industriels et commerciaux :

1. *Quand une entreprise a toute son activité dans un pays, la source du revenu doit être considérée comme se trouvant dans ce pays, quelle que soit la nationalité du possesseur de l'entreprise.*

2. *Si l'entreprise a son siège dans un Etat et a, dans un autre Etat, une succursale, une filiale, un établissement, un organisme commercial ou industriel stable ou un représentant permanent, chacun desdits Etats peut frapper de*

l'impôt la part des revenus nets produits sur son propre territoire. A cet effet, les autorités financières des Etats intéressés pourront demander aux contribuables de présenter des bilans généraux, bilans spéciaux et tout autre document probant.

a) *Pour les entreprises de navigation, compagnies de chemins de fer, câbles transatlantiques, compagnies aériennes et centrales électriques, le principe du partage est applicable, proportionnellement aux profits ayant leur source dans tel ou tel pays, à condition qu'il y ait dans ce pays une véritable organisation (bureau, agence, succursale) où s'exerce une activité réelle, et qu'il ne s'agisse pas, par exemple, dans le cas des compagnies de navigation, de simples escales.*

Toutefois, lorsqu'il s'agit d'entreprises de navigation maritime, eu égard au caractère tout spécial de leur activité et vu les difficultés de ventilation de leurs bénéfices, surtout quand lesdites entreprises étendent leur activité à de nombreux pays, les experts admettent une dérogation dans le sens que l'impôt soit établi, sous condition de réciprocité, par le seul pays où les entreprises ont leur centre effectif.

b) *Compagnie d'assurances. — Le principe de partage s'applique aussi aux bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un agent d'assurances représentant en un même lieu plusieurs compagnies.*

c) *Banque. — Même principe de partage, en excluant*

toutefois les opérations réalisées par une banque d'un pays déterminé dans un autre pays quand ces opérations se bornent à l'escompte ou aux remises d'argent.

D. Créances hypothécaires. — L'Etat où sont situés les immeubles doit avoir seul le droit de percevoir l'impôt cédulaire sur les créances hypothécaires.

E. Tantièmes des administrateurs. — L'Etat qui a le droit de prélever cet impôt est celui où se trouve le domicile fiscal de la Société.

F. — Revenus du travail. — L'impôt doit être perçu dans l'Etat où s'exercent normalement et habituellement le travail ou la profession, sauf aux Etats à conclure entre eux des conventions spéciales, pour le cas des travailleurs dans le voisinage de la frontière ou des personnes exerçant, en ambulance, une profession, un emploi ou un métier.

G. Valeurs mobilières, dépôts et comptes courants. — Pour les intérêts :

1° des fonds publics et des obligations émises par les Sociétés ou autres personnes juridiques,

2° des dépôts et des comptes courants,

C'est l'Etat du domicile du débiteur qui, en principe, peut percevoir l'impôt cédulaire, mais les Experts recommandent que des conventions prévoient, notamment moyennant affidavit, et avec des précautions appropriées contre la fraude, la restitution ou l'exemption de l'impôt afférent à des titres, des dépôts ou des comptes courants appartenant à des personnes domiciliées à l'étranger, ou bien

la taxation exclusive ou partielle par l'Etat du domicile des créanciers.

Les fonds publics comprennent les titres émis par l'Etat, les provinces ou départements, les communes et les établissements publics régulièrement constitués.

En ce qui concerne les intérêts des dépôts ou comptes courants, le débiteur s'entend éventuellement de l'établissement ou de la succursale qui paie ces intérêts.

La règle ci-dessus s'applique également aux types d'impôts cédulaires sur les dividendes, à la charge des actionnaires, étant bien entendu qu'il ne s'agit pas ici de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont il a été question au paragraphe C ci-dessus.

H. Créances diverses et rentes viagères. — Pour les intérêts des créances autres que celles déjà envisagées, ainsi que pour les rentes viagères, l'Etat où le créancier a son domicile aura le droit d'établir l'impôt cédulaire.

La définition du domicile est, dans ce cas, celle qui est donnée pour l'impôt général sur le revenu.

II. — IMPOTS PERSONNELS SUR LE REVENU.

1. En principe, c'est l'Etat du domicile qui seul peut percevoir l'impôt général sur le revenu, c'est-à-dire l'impôt éventuellement progressif, établi sur l'ensemble du revenu d'un contribuable, quelle que soit la source de ce revenu.

2. Lorsque, pour des raisons particulières, un Etat au-

tre que celui du domicile estime nécessaire d'établir un impôt général sur le revenu, applicable à des revenus provenant d'une ou de plusieurs sources situées à l'intérieur de son territoire, des conventions bilatérales devraient, autant que possible, être conclues entre les Etats intéressés en vue d'éviter de ce chef toute double imposition. Parmi les revenus susceptibles d'être taxés de cette manière par l'Etat d'origine, se trouvent les suivants : a) revenus des immeubles ; b) revenus des exploitations agricoles et des établissements industriels ou commerciaux, à l'exclusion des dividendes.

3. Les moyens précis permettant d'éviter la double imposition doivent faire l'objet de discussions spéciales entre les Etats intéressés, tout en tenant compte des circonstances et de la nature de leurs régimes fiscaux respectifs ; toutefois, les experts indiquent deux méthodes susceptibles de présenter une utilité pour les Etats qui envisageraient l'élaboration de conventions de ce genre :

1° Déduire de l'impôt général sur le revenu dans le pays du domicile :

- a) soit l'impôt qui serait perçu si celui-ci était appliqué aux seuls revenus faisant l'objet de la dérogation et réalisés dans chacun des autres pays ;
- b) soit l'impôt effectivement payé à l'étranger sur lesdits revenus ; cette déduction peut être limitée à celle qui est prévue au paragraphe a).

Afin qu'un contribuable dont tous les revenus provien-

drient de l'étranger n'échappe pas à tout impôt dans l'Etat du domicile, il conviendra qu'en toute hypothèse les déductions ci-dessus soient limitées à une certaine quotité de l'impôt prévu au profit de l'Etat du domicile.

4. N'imposer dans le pays de la source du revenu qu'une partie des revenus y réalisés, l'autre partie étant imposée dans le pays du domicile du contribuable, mais au taux afférent à l'ensemble de son revenu.

5. Des mesures analogues pourraient être prises, ou des exonérations pourraient être accordées dans l'Etat de la source du revenu, par voie de conventions bilatérales, en cas de double imposition résultant de l'existence simultanée d'un impôt général dans le pays du domicile et d'impôts cédulaires dans le pays de la source.

III. — IMPOTS PERMANENTS SUR L'ENSEMBLE DE LA FORTUNE OU DU CAPITAL ET DROITS DE SUCCESSION.

Les règles adoptées pour l'impôt général sur le revenu sont applicables mutatis mutandis aux impôts permanents sur l'ensemble de la fortune ou du capital et aux droits de succession.

Ainsi donc, quant aux *impôts réels*, les Experts Techniques déclarent que seul l'Etat du lieu où se trouve la source du revenu devrait avoir le droit d'établir des impôts réels ou cédulaires ; et ils font l'application de ce principe aux divers revenus.

Pour les *immeubles* (biens-fonds et bâtiments) et pour les *exploitations agricoles*, les impôts sur la valeur locative effective ou présumée devraient être perçus par l'Etat de la situation des biens.

Pour les *établissements industriels et commerciaux*, une distinction doit être faite :

lorsqu'une entreprise exerce son activité uniquement dans un pays, la *source* du revenu devrait être considérée comme s'y trouvant, quelle que soit la nationalité du possesseur de l'entreprise ;

si, au contraire, l'entreprise a son siège dans un Etat et possède dans un autre Etat une succursale, une filiale, un établissement commercial ou industriel stable, ou un représentant permanent, chacun desdits Etats pourrait frapper de l'impôt la part des revenus nets (bénéfices par exemple) produits sur son propre territoire. A cet effet, les autorités financières des Etats intéressés pourraient demander aux contribuables la production de bilans généraux, bilans spéciaux et de tout autre document probant. Ce principe du partage de l'impôt au prorata des profits réalisés dans les divers pays respectifs trouverait son application dans le cas : 1°) d'entreprises à activité cosmopolite telles que *Compagnies de navigation, Compagnies de chemins de fer, câbles transatlantiques, Compagnies aériennes, et centrales électriques*, à la condition qu'elles aient, dans les pays co-partageants, une véritable organisation d'activité réelle (bureau, agence ou succursale) ;

2°) de *Compagnies d'Assurances*, pour les bénéfices réalisés en un même lieu par un intermédiaire représentant plusieurs compagnies ; 3°) de *Banques*, en excluant toutefois les opérations d'escompte ou de remise d'argent réalisées par une Banque d'un pays déterminé dans un autre pays. Exceptionnellement pour les *entreprises de navigation maritime*, en raison de leur caractère spécial, de la dissémination de leurs centres d'activité, de la difficulté de ventilation de leurs bénéfices, l'impôt pourrait être établi et perçu par le pays où les entreprises ont leur *centre effectif*, sous condition de réciprocité.

Pour les *créances hypothécaires*, l'Etat de la situation des immeubles devrait avoir seul le droit de percevoir les impôts sur leurs intérêts.

Pour les *tantièmes des administrateurs*, ce serait à l'Etat du domicile fiscal de la société.

Pour les *revenus du travail ou professionnels*, l'impôt serait perçu dans l'Etat où s'exercent normalement et habituellement le travail ou la profession, sauf aux Etats à conclure entre eux des conventions spéciales pour les professions ou travailleurs frontaliers ou ambulants (voyageurs de commerce, etc...).

Les *valeurs mobilières, dépôts et comptes courants* donneraient lieu à une procédure plus complexe :

en principe, les *intérêts des fonds publics* d'Etat, des départements, provinces, communes ou établissements publics, des *obligations* émises par les sociétés ou autres

personnes juridiques, et des *dépôts* et des *comptes courants* ainsi que les *dividendes* des actions soumis à l'impôt cédulaire à la charge des actionnaires, donneraient lieu à perception de l'impôt au profit de l'Etat du *domicile du débiteur*, c'est-à-dire de l'établissement ou succursale payant les intérêts, mais à charge de prévoir par convention (notamment moyennant affidavit, et avec des précautions appropriées contre la fraude) soit la *restitution* ou l'*exemption* de l'impôt afférent à ceux des titres, dépôts ou comptes courants appartenant à des personnes *domiciliées à l'étranger*, soit l'*imposition exclusive* ou *partielle* par l'Etat du *domicile des créanciers* ;

pour les intérêts des autres créances ainsi que pour les *rentes viagères*, l'établissement et la perception de l'impôt cédulaire appartiendrait à l'Etat du *domicile du créancier*.

En ce qui concerne l'*impôt général sur le revenu*, c'est-à-dire l'impôt éventuellement progressif établi sur l'ensemble du revenu d'un contribuable, les Experts Techniques estiment que, quelle que soit la source de ce revenu, il devrait appartenir en principe à l'Etat du *domicile* du bénéficiaire du revenu. Si, pour des raisons particulières, un Etat autre que celui du domicile jugeait utile d'établir un impôt général sur le revenu applicable à des revenus provenant d'une ou de plusieurs sources *situées* sur le territoire soumis à sa souveraineté (par exemple, revenus d'immeubles, d'exploitations agricoles, industrielles ou

commerciales), des conventions bilatérales devraient, autant que possible, être conclues entre les Etats intéressés en vue d'éviter de ce chef toute double imposition.

Tout en réservant aux Etats intéressés le soin de déterminer, par des discussions appropriées, les moyens précis à employer à cette fin, pour tenir compte des circonstances et de la nature de leurs régimes fiscaux respectifs, il a paru possible aux Experts Techniques de suggérer deux méthodes susceptibles de guider les Etats dans l'élaboration de conventions de ce genre :

1) Dans le pays du *domicile*, on déduirait de l'impôt général sur le revenu :

soit l'impôt, *calculé au tarif national*, qui serait perçu par l'Etat du domicile, s'il était appliqué aux seuls revenus provenant des autres pays ;

soit l'impôt qui aurait été *effectivement payé à l'étranger* sur lesdits revenus, en limitant éventuellement cette déduction à un *maximum* égal au montant de l'impôt, calculé au tarif national, qui serait perçu par l'Etat du domicile s'il était appliqué aux seuls revenus réalisés dans les autres pays : sauf, d'ailleurs, pour éviter qu'un contribuable dont tous les revenus proviendraient de l'étranger n'échappe à tout impôt dans l'Etat de son *domicile*, à limiter, en toute hypothèse, cette déduction à une certaine quotité de l'impôt prévu au profit de l'Etat du domicile.

2) N'imposer, dans le pays de la *source* du revenu, qu'une partie des revenus y réalisés, l'autre partie étant

imposée dans le pays du *domicile* du contribuable, mais au *taux afférent à l'ensemble de son revenu*.

Les Experts signalent que des exonérations analogues pourraient être prévues et accordées par voie de conventions bilatérales, en cas de double imposition résultant de l'existence simultanée d'un impôt général sur le revenu dans le pays du domicile et d'impôts cédulaires dans le pays de la source.

Enfin les Experts déclarent que les règles adoptées pour l'impôt général sur le revenu seraient applicables *mutatis mutandis* aux *impôts permanents sur l'ensemble de la fortune ou du capital* et aux *droits de succession* ; c'est-à-dire que la totalité de l'impôt serait établie dans l'Etat du *domicile* du contribuable ou du *de cuius*, selon qu'il s'agirait d'impôt sur le capital ou de droits de succession ; étant entendu, d'ailleurs, que le *domicile* du contribuable serait le lieu où il a sa résidence normale, où existe son « foyer permanent d'habitation », et que le domicile du défunt serait le lieu où celui-ci avait, au moment de sa mort, « établi sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir » (15).

Telles sont en résumé, les Résolutions adoptées par les

(15) Se reporter pour plus de détails (et entre autres pour les cas de domicile fiscal des Sociétés, pluralité de domiciles fiscaux d'un même contribuable) aux Résolutions spéciales présentées à ce sujet par les Experts techniques, et qui sont reproduites et commentées dans la partie antérieure de ce travail relative à la notion du domicile fiscal.

Experts Techniques dans leur Rapport du 7 février 1925, Rapport à la fin duquel ils formulaient les souhaits suivants :

« Peut-être le Comité financier de la Société des Nations pourra-t-il considérer la grande utilité qu'il y aurait à réunir une conférence d'*Experts techniques* conçue sur une base plus large que nos propres réunions. D'une part, la *composition* de cette conférence serait élargie ; nous avons en effet vivement senti au cours de nos délibérations de quel secours aurait été pour nos études la présence d'Experts de certains pays, qui pourraient apporter un précieux concours, tant à cause de leur importance économique et financière que par les particularités de leur législation. D'autre part, le *mandat* à donner à cette nouvelle conférence d'Experts serait différent du nôtre ; il prendrait pour base les Résolutions que nous présentons aujourd'hui, mais aurait pour mission de voir s'il est possible d'établir des avants-projets de Conventions... Telle est, dans ses grandes lignes, la procédure que nous envisageons personnellement comme souhaitable pour la suite des travaux dans le domaine que nous avons exploré » (16).

Ces desiderata furent exaucés par le Comité financier de la Société des Nations, et un nouveau Comité d'*Experts Techniques* fut constitué en 1926, dont la composition fut

(16) Cf. doc. cit. p. 29.

notablement élargie (17) et qui reçut pour mission de rédiger, sur la base des Résolutions adoptées en février 1925, des projets de conventions destinés à éviter les doubles impositions internationales.

Le nouveau Comité tint, en 1926 et 1927, trois sessions, au cours desquelles il étudia minutieusement le problème et rédigea, dans un *Rapport* en date du 12 avril 1927, quatre projets de Conventions, dont deux visent la double imposition (18). Le premier projet est destiné à éviter les doubles impositions en général ; le second s'applique plus spécialement à résoudre le problème de la double imposition dans le domaine des droits de succession. Ce sont ces deux projets que nous allons maintenant analyser.

Tout d'abord, il importe de faire remarquer que les Experts Techniques, en tête de leur Rapport d'avril 1927,

- (17) Il comprit, outre les Représentants des Etats ayant fait partie du présent Comité, des délégués de l'Allemagne (Dr Herbert DORN) ; de l'Argentine (Dr Salvador ORIA, remplacé dans la suite par M. Julian ENCISCO) ; des Etats-Unis (Prof. Thomas S. ADAMS) ; du Japon (M. KEUGO-MORI, remplacé dans la suite par M. TAKASHI AOKI) ; de la Pologne (Prof. Stéfan ZALESKI) ; et du Vénézuéla (Dr Federico ALVAREZ FEO). Il convient d'ajouter que des délégations de la Chambre de Commerce Internationale et de la Commission technique des communications et du transit de la S.D.N. participèrent, à titre consultatif, aux réunions du Comité.
- (18) Les deux autres projets ont en vue le problème de l'évasion fiscale : l'un est relatif à *l'assistance administrative en matière d'impôts* ; l'autre régit *l'assistance judiciaire en matière de recouvrement d'impôts*. Nous laisserons de côté ces deux projets qui ne touchent pas spécifiquement à la double imposition.

prennent soin de spécifier que les projets de conventions présentés ne tracent que « des règles générales » et qu'aux négociateurs chargés de l'élaboration des Conventions futures est laissé « le soin de résoudre les difficultés particulières en s'inspirant des principes généraux communs », la diversité des législations et des situations particulières, d'une part, la nécessité de rédiger des formules susceptibles d'être adoptées par tous, d'autre part, n'ayant permis au Comité que d'exprimer des vues générales aisément susceptibles d'être adaptées aux conditions particulières des Etats.

En outre, les Experts Techniques se sont immédiatement trouvés en présence d'une très importante question préjudicielle à résoudre : ces projets de conventions devaient-ils être des projets de conventions *collectives* à signer par un nombre d'Etats aussi grand que possible, ou bien ne devaient-ils être que des projets de conventions *bilatérales* ? Les Experts se sont prononcés en faveur des dernières, et cela pour une raison essentiellement contingente : parce que « en ce qui concerne spécialement la double imposition, les systèmes fiscaux des divers pays présentent des différences si profondes qu'il semble impossible, pour le moment, de rédiger une convention collective viable, à moins d'adopter des textes si généraux qu'ils se trouveraient de ce fait dénués de toute valeur pratique » (19) ; d'où la nécessité pratique de rédiger des

(19) Cf. Rapport des Experts Techniques d'avril 1927, p. 8.

types de conventions bilatérales qui (c'est du moins l'espoir des Experts) « apporteront une certaine unité dans le droit fiscal international et tendront à rendre possible, à un stade ultérieur de l'évolution de ce droit, l'éclosion d'un régime de conventions *générales* » (20).

Voici maintenant le texte des deux projets de conventions bilatérales relatifs aux doubles impôts proposées par les Experts Techniques :

Projet de Convention Bilatérale tendant à éviter les doubles impositions

ARTICLE PREMIER

La présente convention tend à éviter aux contribuables des Etats contractants, nationaux ou non, la double imposition en matière d'impôts directs, réels ou personnels.

Dans le sens de cette Convention, sont considérés comme impôts réels :

a)

b)

c)

Sont, aux mêmes fins, considérés comme impôts personnels :

a)

b)

c)

(20) Cf. doc. cit. p. 8.

I. — Impôts réels

ARTICLE 2

Les revenus des biens immobiliers, qui correspondent à leur valeur locative réelle ou présumée, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés dans l'article 5, sont imposables dans l'Etat où ces biens sont situés.

Cette règle est applicable aux revenus des créances hypothécaires ou des autres créances analogues.

ARTICLE 3

Les revenus des fonds publics, des obligations, même hypothécaires, des prêts, des dépôts et comptes courants sont imposables dans l'Etat où se trouvent les débiteurs de ces revenus.

Toutefois, si ceux-ci sont payés dans l'un des Etats contractants à des personnes domiciliées dans l'autre Etat contractant, l'impôt y afférent est remboursable moyennant une justification. Dans ce cas, les susdits revenus peuvent être imposés dans l'Etat du domicile des créanciers.

ARTICLE 4

Les revenus des actions ou des parts analogues sont imposables dans l'Etat où se trouve la direction effective de l'entreprise.

ARTICLE 5

Les revenus de toutes exploitations industrielles, commerciales ou agricoles et de toutes autres professions exercées à demeure sont imposables dans les Etats où se trouvent des établissements stables.

Sont considérés comme établissements stables les sièges de direction effective, les filiales, succursales, fabriques, agences, magasins, bureaux et dépôts. Le fait, pour une entreprise, d'avoir des relations d'affaires avec un pays étranger, par l'intermédiaire d'un agent vraiment autonome (courtier, commissionnaire, etc.) ne constitue pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce pays.

Si l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ces deux Etats perçoit l'impôt afférent à la partie des revenus produite sur son territoire.

A défaut de comptabilité, faisant ressortir distinctement et régulièrement ces revenus, les administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront pour arrêter les règles de ventilation.

Toutefois, les revenus des entreprises de navigation maritime sont imposables seulement dans l'Etat où se trouve la direction effective.

ARTICLE 6

Les tantièmes des administrateurs et commissaires des

sociétés par actions sont imposables selon la règle établie à l'article 4.

ARTICLE 7

Les traitements, salaires ou autres rémunérations quelconques sont imposables dans l'Etat où les intéressés exercent leur activité.

Toutefois, les traitements des fonctionnaires et employés publics qui exercent leurs fonctions à l'étranger sont imposables dans l'Etat qui les rétribue.

ARTICLE 8

Les pensions, publiques ou privées, sont imposables dans l'Etat du débiteur de ces revenus.

ARTICLE 9

Les rentes viagères ou les revenus d'autres créances, non visées dans les articles précédents sont imposables dans l'Etat du domicile fiscal des créanciers.

II. — Impôts personnels

ARTICLE 10

L'impôt personnel sur l'ensemble des revenus est perçu par l'Etat dans lequel le contribuable a son domicile fiscal, c'est-à-dire sa résidence normale, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation.

Lorsque l'Etat du domicile ne perçoit pas d'impôts réels sur ses contribuables y domiciliés, il déduira de son

impôt personnel le montant le moins élevé, soit :

a) *de l'impôt qui serait perçu exclusivement sur la partie du revenu imposée dans l'autre Etat contractant, ou,*

b) *de l'impôt payé dans cet Etat, y compris éventuellement l'impôt personnel, si, pour des raisons particulières, l'Etat d'origine a établi un impôt de l'espèce sur les revenus des immeubles ou sur les revenus des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles, situés à l'intérieur de son territoire.*

Ces réductions ne peuvent ensemble excéder X % du montant total de l'impôt personnel dans le pays du domicile.

Lorsque l'Etat du domicile perçoit des impôts réels, les déductions prévues ci-dessus ne comprendront pas les impôts réels, correspondant ou afférents aux revenus taxés dans l'autre Etat contractant.

ARTICLE 11

Lorsque les contribuables ont un domicile fiscal dans les deux Etats contractants, l'impôt personnel est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée du séjour au cours de l'année fiscale ou selon un partage à déterminer de commun accord par les administrations compétentes.

III. — Dispositions diverses

ARTICLE 12

En ce qui concerne les impôts permanents sur la for-

tune, sur le capital ou sur l'accroissement de fortune, les principes énoncés aux articles qui précèdent sont applicables mutatis mutandis et suivant le caractère réel ou personnel de ces impôts.

ARTICLE 13

Relativement aux dispositions spéciales qui pourraient être rendues nécessaires pour l'application de la présente Convention, notamment à des cas non expressément prévus, les administrations financières des deux Etats contractants se consulteront et prendront des mesures dans l'esprit de cette Convention.

ARTICLE 14

Si un différend surgit entre les Etats contractants, au sujet de l'interprétation ou de l'application des dispositions de la présente Convention, et si ce différend ne peut être réglé, soit directement entre les Etats, soit par la voie de tout autre moyen de règlement amiable, ce différend pourra être soumis, aux fins d'amiable composition, à tout organisme technique que le Conseil de la Société des Nations pourra désigner à cet effet. Cet organisme formulera un avis consultatif après avoir entendu les parties et les avoir, au besoin, réunies.

Les Etats contractants pourront convenir, antérieurement à l'instance, de considérer comme décisif l'avis qui sera formulé par ledit organisme. Dans le cas contraire,

cet avis ne liera pas les Etats contractants, à moins qu'il ne soit accepté par chacun d'eux, et les Etats conserveront la liberté, soit après avoir recouru à la procédure ci-dessus mentionnée, soit pour remplacer cette procédure, de recourir à toute autre procédure arbitrale ou judiciaire de leur choix, y compris l'instance devant la Cour permanente de Justice internationale, pour toutes matières qui sont de la compétence de la Cour, aux termes de son Statut.

La procédure ouverte devant l'organisme visé ci-dessus, ou l'avis formulé par lui, n'entraînera en aucun cas la suspension de la mesure qui fait l'objet du litige ; il en sera de même dans le cas d'une instance devant la Cour permanente de Justice internationale, à moins que celle-ci n'en décide autrement aux termes de l'article 41 de son Statut.

Projet de Convention Bilatérale tendant à éviter la double imposition dans le domaine spécial des droits de succession

ARTICLE PREMIER

La présente Convention tend à éviter aux contribuables des Etats contractants la double imposition en matière de droits de succession.

Sont considérés comme droits de succession au sens de cette Convention :

- a)
- b)
- c)

ARTICLE 2

Les impôts sur les successions sont établis par l'Etat du domicile du de cujus, c'est-à-dire par l'Etat où le de cujus avait, au moment de sa mort, fixé sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir. Le calcul peut être fait sur l'intégralité des biens laissés par le défunt, y compris ceux situés à l'étranger ; mais, le cas échéant, les déductions prévues à l'article 4 seront opérées et, seule, la différence sera perçue.

A défaut de domicile, au sens du paragraphe précédent, l'Etat dont le de cujus était ressortissant est considéré comme l'Etat du domicile.

ARTICLE 3

Si le de cujus qui était domicilié dans l'un des Etats contractants, laisse des biens dans l'autre Etat, celui-ci peut percevoir les impôts de successions sur lesdits biens, mais seulement en appliquant le taux afférent à leur valeur, à l'exclusion des autres éléments d'actif situés dans n'importe quel autre Etat.

ARTICLE 4

Pour remédier à la double imposition résultant de

l'application simultanée des articles précédents, l'Etat du domicile du de cujus permettra que déduction soit faite du plus faible des deux montants ci-après pour les catégories de biens ci-dessous spécifiées :

a) le droit effectivement liquidé dans l'Etat du domicile sur les éléments d'actif situés à l'étranger ;

b) le montant effectif du droit payable sur ces éléments d'actif dans l'Etat où ils sont situés.

Les catégories susmentionnées sont les suivantes :

a) Immeubles et meubles meublants ;

b) Créances hypothécaires ;

c) Capitaux investis dans des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, à l'exception des actions ;

d)

et toutes autres catégories de biens qui sont simultanément imposés ou qui viendraient à l'être dans le pays de leur situation par les deux Etats contractants.

ARTICLE 5

Les dettes afférentes à des biens déterminés ou garanties par ceux-ci sont imputables sur ces biens.

Les autres dettes seront réparties entre diverses catégories d'éléments d'actif déterminées conformément aux accords spéciaux qui interviendront entre les parties contractantes.

ARTICLE 6

(Il est l'exacte reproduction de celui qui figure, sous

le numéro 14, dans le projet de convention précédent).

Tels sont les deux projets types de conventions qui furent rédigés par les Experts Techniques en vue de servir de modèles aux Etats désireux d'éviter, par la conclusion de conventions bilatérales, les inconvénients des doubles impositions internationales. Ces projets ne sont évidemment que la mise en pratique des principes fiscaux exprimés dans les Résolutions de février 1925 que nous connaissons déjà ; c'est pourquoi nous nous bornerons ici à commenter successivement chacun de leurs articles, sans revenir à nouveau sur les principes essentiels qui les ont inspirés.

A — Examen du premier projet.— (*Impôts directs*)

Ce projet a pour but d'éviter aux *contribuables* des Etats contractants la double imposition en matière d'impôts directs. (« Contribuables » s'oppose ici à « nationaux », le droit fiscal moderne tendant en effet à considérer que toute personne domiciliée dans un pays doit y être soumise aux impôts *sans distinction de nationalité* ; le bénéfice des règles ayant en vue d'éviter les doubles impôts devant profiter, en retour, à tous les contribuables domiciliés indépendamment de tout lien de nationalité).

L'article 1 du projet, se conformant à ce principe, vise donc « les contribuables », *nationaux ou non*, laissant ainsi aux Etats le soin de restreindre à leurs seuls nationaux

(s'il y a lieu) le bénéfice de l'accord conclu. Il stipule en outre que les Etats devront indiquer ceux des impôts directs qu'ils considèrent, pour l'application de leur convention, soit comme des *impôts réels* soit comme des *impôts personnels* ; désireux en effet de ne donner naissance à aucune controverse doctrinale, les Experts ne donnent aucune définition de ces deux grandes catégories d'impôts.

L'article 2 précise que *les revenus des biens immobiliers* (correspondant à la valeur locative réelle ou présumée ou à tout autre revenu de ces biens autres que ceux résultant de l'exploitation industrielle et commerciale qui sont visés à l'article 5 du projet) ainsi que *les revenus des créances hypothécaires et des autres créances analogues*, sont imposables dans l'Etat où sont *situés* ces biens immobiliers.

L'article 3 règle le sort des revenus des capitaux mobiliers (*revenus des fonds publics, des obligations des sociétés, des prêts, des dépôts, des comptes courants*) qui sont imposables dans l'Etat où se trouvent les *débiteurs* de ces revenus. Une dérogation à cette règle est cependant prévue dans le cas où les revenus énumérés « sont payés par l'un des Etats contractants à des personnes domiciliées dans l'autre Etat contractant ; l'impôt y afférant est alors remboursable moyennant due justification, et les susdits revenus peuvent être imposés dans l'Etat du domicile des créanciers ».

L'article 4 prévoit que *les revenus des actions et parts*

analogues sont imposables seulement dans l'Etat où se trouve la *direction effective* de l'entreprise. (Il faut noter que la clause dérogatoire prévue dans l'article 3 joue également ici dans le cas où les *dividendes* « sont payés à des personnes domiciliées dans l'autre Etat contractant »).

L'article 5 concerne *les revenus des exploitations commerciales, industrielles et agricoles et de toutes autres professions exercées à demeure*, dont l'impôt doit être perçu dans l'Etat où se trouvent des *établissements stables* (c'est-à-dire siège de direction effective, filiales, succursales, fabriques, agences, magasins, bureaux et dépôts, les Experts estimant que le simple fait de faire des affaires avec un pays étranger par l'intermédiaire d'un *agent autonome*, courtier ou commissionnaire indépendant en droit et économiquement de l'entreprise, ne constitue pas à proprement parler un établissement stable dans ce pays). Dans le cas où une entreprise a *des établissements stables dans deux ou plusieurs Etats*, « chacun des Etats perçoit l'impôt afférent à la partie de revenus produite sur son territoire ».

Le même article prévoit, en faveur des *entreprises de navigation maritime*, une dérogation au principe de l'imposition par l'Etat dans lequel se trouve situé l'établissement stable, les revenus de ces entreprises devant être exclusivement imposables dans l'Etat où se trouve leur *direction effective*, sauf bien entendu accord extensif ou restrictif des Etats.

L'article 6 pose que les *tantièmes des administrateurs et commissaires des Sociétés* seront également imposables par l'Etat dans lequel se trouve la *direction effective* de de l'entreprise.

L'article 7 concerne les *traitements et salaires*, qui sont uniquement imposables dans l'Etat où les intéressés *exercent* leur profession ou leur activité, (sauf à prévoir des clauses spéciales pour les travailleurs frontaliers ou ambulants). Les *fonctionnaires* sont cependant dans une situation particulière, et, quels que soient leur résidence ou le lieu d'exercice de leurs fonctions, ils demeurent seulement imposables par l'Etat débiteur de leurs traitements.

L'article 8 prévoit que les *pensions publiques ou privées* sont imposables dans l'Etat débiteur desdites pensions.

L'article 9 prévoit au contraire que les *rentes viagères* seront imposables dans l'Etat du domicile fiscal des *créanciers*. Cette dérogation aux règles prévues se justifie par la nature spéciale des créances visées dont le bénéficiaire peut à son gré choisir le pays débiteur.

L'article 10 pose que l'*impôt personnel sur l'ensemble du revenu* doit être perçu par l'Etat dans lequel le contribuable a son *domicile fiscal*, c'est-à-dire sa *résidence normale* entendue dans le sens de *foyer permanent d'habitation*. Si l'Etat du domicile ne perçoit pas d'impôts réels sur ses résidents, afin d'éviter la double imposition, il fera

subir à son impôt personnel une *déduction* pour les revenus taxés à l'étranger ; cette déduction sera *limitée* au montant *le moins élevé* soit de l'impôt qui serait perçu par l'*Etat du domicile* exclusivement sur la partie du revenu imposée dans l'*Etat d'origine*, soit de l'impôt payé dans l'*Etat d'origine*. Il est spécifié en outre que les déductions prévues ne pourront excéder un certain taux (à fixer par convention des Etats) du montant total de l'impôt personnel établi dans l'*Etat du domicile*, ceci afin d'empêcher qu'un contribuable, dont la totalité des revenus provient de l'étranger, n'échappe à tout impôt dans l'Etat de son domicile. Si au contraire l'*Etat du domicile perçoit des impôts réels sur ses résidents*, c'est-à-dire si l'Etat du domicile perçoit à la fois un impôt *réel* et un impôt *personnel*, le principe de déduction sera différent : on calculera alors l'impôt personnel sur le revenu dans l'*Etat du domicile* sur la parité des revenus taxables dans cet Etat, c'est-à-dire abstraction faite des revenus imposés dans l'*Etat d'origine*.

L'article 11 prévoit le cas spécial d'un *contribuable ayant un domicile fiscal dans chacun des deux Etats contractants*. L'établissement de l'impôt devra se faire alors de part et d'autre ou bien au prorata de la *durée du séjour* pendant l'année fiscale, ou bien selon un partage à déterminer par accord entre les administrations compétentes.

L'article 12 stipule que dans les cas *d'impôts permanents sur la fortune, sur le capital ou sur l'accroissement de fortune*, les principes énoncés aux articles précédents,

et relatifs aux impôts réels et personnels, sont applicables *mutatis mutandis* et suivant le caractère réel ou personnel de ces impôts permanents particuliers.

L'article 13 précise qu'en ce qui concerne les dispositions spéciales qui devront être rédigées par les Etats contractants en vue de déterminer les détails d'application d'une convention semblable au projet, les administrations fiscales des Etats contractants devront veiller à ce que ces dispositions demeurent dans l'esprit de la convention.

L'article 14 stipule qu'en cas de contestation sur l'interprétation ou l'application de la convention, le différend pourra être soumis, « aux fins d'amiable composition, à tout organisme technique que le Conseil de la Société des Nations pourra désigner à cet effet ; cet organisme formulera un avis consultatif ». Antérieurement à l'instance, les Etats pourront convenir de considérer cet avis comme décisif et définitif. A défaut de cet accord, cet avis ne liera pas les Etats qui demeureront libres soit de recourir à toute procédure arbitrale de leur choix soit de solliciter un règlement judiciaire, notamment celui de la Cour permanente de Justice Internationale dans les termes du statut de la Cour. L'ouverture de la procédure pacifique quelle qu'elle soit, ou l'ouverture de l'instance devant la Cour, n'auront pas de caractère suspensif au regard de la mesure qui fait l'objet du litige.

B — Examen du second projet — (*Droits de Succession*)

Le domaine spécial des successions a paru, aux Experts, nécessiter un projet séparé de convention, et cela parce que certaines notions, *nominalement* identiques, varient cependant au *fond* suivant qu'elles sont utilisées en matière d'impôts réels ou personnels ou en matière de succession (telle la notion du *domicile*, par exemple).

L'article 1 du projet fixe le but de la convention, qui est « d'éviter aux contribuables des Etats contractants la double imposition en matière de droits de succession », et indique quels sont les impôts qui doivent être considérés comme s'appliquant aux successions dans chacun des Etats contractants. (Là encore, les Experts ont jugé bon de laisser le soin de cette détermination aux Etats contractants eux-mêmes, afin que le projet conserve le caractère général qui doit le rendre aisément acceptable par tous dans tous les cas, les législations internes des différents pays connaissant en effet diverses sortes d'impôts sur les successions : taxes successorales frappant l'ensemble de la masse successorale sans tenir compte du nombre et du degré de parenté des héritiers, droits de succession frappant les parts héréditaires, droits de mutation, etc...).

L'article 2 du projet pose qu'en principe c'est l'Etat du *domicile* du *de cujus* qui peut établir l'impôt sur l'ensemble de la succession, *quelle que soit la nature des biens*, sous réserve seulement de certaines déductions

prévues infra par l'article 4. Il propose également que les Etats admettent que la notion du *domicile*, au sens dudit projet, soit celle d'une « *résidence établie avec l'intention manifeste de la maintenir* », définition évidemment un peu large, et muette sur la durée normale de la résidence qui suffit pour justifier le fondement de l'impôt sur le domicile, mais que les Experts estiment représenter l'accord maximum susceptible d'exister entre les divers codes nationaux.

L'article 3 prévoit une dérogation au principe général en vertu duquel le domicile du de cujus détermine l'Etat compétent pour imposer l'ensemble de la succession du défunt, dans le cas où des éléments d'actif existent dans un autre Etat : *celui-ci peut alors imposer ces éléments, d'actif.*

Cette dualité possible d'impositions impose dès lors des règles en vue d'éviter la double imposition. A cet effet l'article 4 du projet autorise une *déduction*, sur l'imposition totale établie dans l'Etat du *domicile du de cujus*, de *la plus faible* des deux impositions suivantes : soit la déduction du droit effectivement liquidé dans l'Etat du *domicile* du de cujus sur la valeur des éléments d'actif situés à l'étranger, soit la déduction du montant effectif du droit payable sur ces éléments d'actif dans l'Etat où ils sont *situés*. Les catégories des biens donnant lieu à cette déduction sont les immeubles, les meubles meublants, les créances hypothécaires, les capitaux investis dans des en-

treprises industrielles, commerciales ou agricoles (à l'exception des actions), et toutes autres catégories de biens qui sont simultanément imposées ou qui viendraient à l'être dans le pays de leur situation par les deux Etats contractants.

L'article 5 stipule que les *dettes* qui sont garanties par les éléments d'actif sont déduites de ces éléments pour l'établissement de l'imposition ; pour les autres dettes, les Etats restent libres de conclure tels arrangements administratifs détaillés qui pourront être adaptés à leur situation particulière.

L'article 6, enfin, concerne le règlement des difficultés d'application et d'interprétation, qu'il organise conformément aux principes exposés à propos de la convention relative aux impôts sur les revenus.

Les deux projets de conventions que nous venons d'analyser, transmis par leurs auteurs, les Experts Techniques, au Comité financier de la Société des Nations, furent communiqués aux différents gouvernements aux fins d'examen. Ceux-ci furent invités à faire connaître leur point de vue et leurs appréciations sur lesdits projets par l'envoi d'*Experts techniques gouvernementaux* dûment habilités.

La réunion générale de ces nouveaux Experts eut lieu à Genève le 22 octobre 1928 (21), et leurs conclusions sont

(21) Vingt-huit pays étaient représentés à cette nouvelle Conférence, savoir : l'Afrique du Sud, l'Allemagne, l'Autriche,

formulées dans un *Rapport*, en date du 31 octobre 1928, qui a été récemment publié.

Les *Experts Gouvernementaux* admettent, dans ce Rapport, les principes adoptés par les Experts Techniques, et se déclarent d'accord avec ces derniers « pour reconnaître que, s'il était souhaitable de voir les Etats conclure des conventions collectives ou même une seule convention générale, l'extrême diversité des systèmes fiscaux en vigueur ne permettait pas de leur recommander actuellement un texte de convention susceptible de recevoir un assentiment unanime, à moins que ce texte ne fût rédigé en termes si généraux qu'il se trouverait dénué de toute valeur pratique » (22).

C'est ainsi que les Experts Gouvernementaux adoptent, dans sa forme originale, le second projet de convention rédigé par les Experts Techniques et tendant à éviter la double imposition dans le domaine spécial des droits de succession.

Par contre, en ce qui concerne le premier projet, ten-

la Belgique, la Bulgarie, la Chine, le Danemark, la ville libre de Dantzig, l'Espagne, l'Esthonie, les Etats-Unis, la France, la Grèce, la Grande-Bretagne, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, le Japon, la Lettonie, la principauté de Monaco, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne, la Roumanie, la Suède, la Suisse, la Tchécoslovaquie et l'Union des Républiques socialistes soviétiques. Une délégation de la Chambre de commerce Internationale y assistait à titre consultatif.

(22) Rapport des Experts gouvernementaux du 31 octobre 1928, page 5.

dant à éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts directs, il a paru, aux Experts Gouvernementaux, convenir surtout pour des négociations entre deux pays ayant tous deux un système fiscal qui comporte à la fois des impôts réels et des impôts personnels ; c'est pourquoi le texte élaboré par les Experts Techniques a été complété par deux autres textes types, qui ne distinguent pas entre impôts réels et personnels, et comme tels sont susceptibles de mieux s'adapter à la législation fiscale de certains Etats ou groupe d'Etats. Le premier de ces projets complémentaires est approprié aux tractations entre deux pays n'ayant tous deux que des impôts personnels ; le second convient plus spécialement aux tractations entre un pays n'ayant que des impôts personnels et un pays qui aurait à la fois des impôts réels et des impôts personnels.

Voici d'ailleurs le texte de ces deux projets complémentaires :

**Projet de convention s'appliquant aux relations entre pays
où prédomine la notion du domicile**

La présente convention tend à éviter, aux contribuables des Etats contractants, nationaux ou non, la double imposition en ce qui concerne les impôts spécifiés ci-après :

- a)
- b)
- c)

ARTICLE PREMIER

Impôts au domicile fiscal

A. — *Les revenus sont imposables en principe dans l'Etat où le contribuable a son domicile fiscal, c'est-à-dire sa résidence normale, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation.*

B. — *Lorsque des contribuables ont un domicile fiscal dans les deux Etats contractants, l'impôt est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée du séjour au cours de l'année fiscale ou selon un partage à déterminer d'un commun accord par les Administrations compétentes.*

ARTICLE 2

Impôts à la source

Les catégories de revenus énumérées ci-dessous sont imposables par priorité à leurs sources respectives, conformément aux dispositions ci-après :

A. — Revenus de biens immobiliers.

Les revenus des biens immobiliers, qui correspondent à leur valeur locative réelle ou présumée, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés au paragraphe B ci-dessous, sont imposables dans l'Etat où ces biens sont situés.

Cette règle est applicable aux revenus des créances hypothécaires ou des autres créances analogues.

B. — Revenus industriels commerciaux ou agricoles.

Les revenus non visés au paragraphe D de toutes exploitations industrielles, commerciales ou agricoles et de toutes autres professions exercées à demeure sont imposables dans les Etats où se trouve un établissement stable.

Sont considérés comme établissements stables les Sièges de direction effective, succursales, exploitations minières et pétrolifères, fabriques, ateliers, agences, magasins, bureaux et dépôts. Le fait, pour une entreprise, d'avoir des relations d'affaires avec un pays étranger, par l'intermédiaire d'un agent vraiment autonome (courtier, commissionnaire, etc.) ne constitue pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce pays.

Si l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ces deux Etats perçoit l'impôt afférent à la partie des revenus produite sur son territoire. Les administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront pour arrêter les règles de ventilation.

Toutefois, les revenus de la navigation maritime et aérienne sont imposables seulement dans l'Etat où se trouve la direction effective.

C. — Tantième des administrateurs.

Les tantièmes des administrateurs et commissaires des sociétés par actions sont imposables dans l'Etat où se trouve la direction effective de l'entreprise.

D. — Traitements et salaires.

Les traitements, salaires ou autres rémunérations quelconques sont imposables dans l'Etat où les intéressés exercent leur activité.

Toutefois, les traitements des fonctionnaires et employés publics qui exercent leurs fonctions à l'étranger sont imposables dans l'Etat qui les rétribue.

E. — Pensions publiques.

Les pensions publiques sont imposables dans l'Etat du débiteur de ces revenus.

ARTICLE 3

Exonération par voie de dégrèvements et de remboursements

A. — Dégrèvements.

Sur déclaration de l'ensemble de ses revenus, quelle qu'en soit l'origine, toute personne ou société domiciliée sur le territoire de l'un des Etats contractants obtient qu'il lui soit tenu compte, par cet Etat, des impôts perçus par priorité dans l'autre Etat, conformément à l'article 2. A cet effet, l'Etat du domicile déduit des impôts frappant le revenu total le montant le moins élevé, soit :

- a) *de l'impôt qui est perçu par l'autre Etat contractant sur les revenus taxés par priorité dans cet Etat,*
- b) *de la somme qui présente, relativement à l'impôt payé sur le revenu total, le même rapport que le*

revenu imposé par priorité relativement au revenu total.

B. — Remboursements.

L'Etat qui a perçu l'impôt à la source sur des revenus non énumérés à l'article 2 ci-dessus en effectue la restitution moyennant due justification.

ARTICLE 4

Relativement aux dispositions spéciales qui pourraient être rendues nécessaires pour l'application de la présente Convention, notamment à des cas non expressément prévus, les administrations financières des deux Etats contractants se consulteront et prendront des mesures dans l'esprit de cette Convention.

ARTICLE 5

Si un différend surgit entre les Etats contractants, au sujet de l'interprétation ou de l'application des dispositions de la présente Convention, et si ce différend ne peut être réglé, soit directement entre les Etats, soit par la voie de tout autre moyen de règlement amiable, ce différend pourra être soumis, aux fins d'amiable composition, à tout organisme technique que le Conseil de la Société des Nations pourra désigner à cet effet. Cet organisme formulera un avis consultatif après avoir entendu les parties et les avoir, au besoin, réunies.

Les Etats contractants pourront convenir, antérieure-

ment à l'instance, de considérer comme décisif l'avis qui sera formulé par ledit organisme. Dans le cas contraire, cet avis ne liera pas les Etats contractants, à moins qu'il ne soit accepté par chacun d'eux, et les Etats conserveront la liberté, soit après avoir recouru à la procédure ci-dessus mentionnée, soit pour remplacer cette procédure, de recourir à toute autre procédure arbitrale ou judiciaire de leur choix, y compris l'instance devant la Cour permanente de Justice internationale, pour toutes matières qui sont de la compétence de la Cour, aux termes de son Statut.

La procédure ouverte devant l'organisme visé ci-dessus ou l'avis formulé par lui n'entraînera en aucun cas la suspension de la mesure qui fait l'objet du litige ; il en sera de même dans le cas d'une instance devant la Cour permanente de Justice internationale, à moins que celle-ci n'en décide autrement, aux termes de l'article 41 de son Statut.

Projet de Convention s'appliquant aux relations entre pays dont les systèmes fiscaux sont différents

ARTICLE PREMIER

La présente Convention tend à éviter aux contribuables des Etats contractants, nationaux ou non, la double imposition en ce qui concerne les impôts spécifiés ci-après :

- a)
- b)
- c)

ARTICLE 2

Les revenus des biens immobiliers qui correspondent à leur valeur locative réelle ou présumée, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés dans l'article 3, sont imposables dans l'Etat où ces biens sont situés.

Cette règle est applicable aux revenus des créances hypothécaires ou des autres créances analogues.

ARTICLE 3

Les revenus non visés à l'article 7 ci-après de toutes exploitations industrielles, commerciales ou agricoles et de toutes autres professions exercées à demeure sont imposables dans les Etats où se trouvent des établissements stables.

Sont considérés comme établissements stables les sièges de direction effective, succursales, exploitations minières et pétrolières, fabriques, ateliers, agences, magasins, bureaux et dépôts. Le fait, pour une entreprise, d'avoir des relations d'affaires avec un pays étranger, par l'intermédiaire d'un agent vraiment autonome (courtier, commissionnaire, etc...), ne constitue pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce pays.

Si l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ces deux Etats perçoit l'impôt afférent à la partie de revenus produite sur son

territoire.

Les administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront pour arrêter les règles de ventilation.

Toutefois, les revenus des entreprises de navigation maritime et aérienne sont imposables seulement dans l'Etat où se trouve la direction effective.

ARTICLE 4

Les tantièmes des administrateurs et commissaires des sociétés par actions sont imposables dans l'Etat où se trouve la direction effective de l'entreprise.

ARTICLE 5

Les traitements, salaires ou autres rémunérations quelconques sont imposables dans l'Etat où les intéressés exercent leur activité.

Toutefois, les traitements des fonctionnaires et employés publics qui exercent leurs fonctions à l'étranger sont imposables dans l'Etat qui les rétribue.

ARTICLE 6

Les pensions publiques ou privées sont imposables dans l'Etat du débiteur de ces revenus.

ARTICLE 7

Les revenus des capitaux mobiliers sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel le créancier a son do-

micile fiscal, c'est-à-dire sa résidence normale, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation.

Lorsque l'autre Etat contractant perçoit, par voie de retenue à la source, un impôt sur les revenus des capitaux qui ont leur origine sur son territoire, le droit de percevoir cette imposition lui demeure reconnu nonobstant les dispositions de l'alinéa 1. Dans ce cas, l'Etat du domicile qui, à côté de son impôt direct ordinaire, aurait un impôt spécial sur les revenus dont la source est située dans l'autre Etat, renoncera à cet impôt ou déduira de cet impôt celui payé dans cet autre Etat.

Afin d'éviter ou d'atténuer la double imposition, qui, eu égard à la différence des systèmes fiscaux, n'est pas évitée par les dispositions qui précèdent, les Etats contractants s'entendront, le cas échéant, soit pour déduire de l'impôt perçu par l'Etat du domicile la totalité ou une partie de l'impôt retenu par l'Etat de la source, soit pour accorder le remboursement moyennant due justification, par l'Etat de la source, de la totalité ou d'une partie de l'impôt perçu par lui par voie de retenue.

ARTICLE 8

Les rentes viagères ou les revenus d'autres créances non visées dans les articles précédents sont imposables dans l'Etat du domicile fiscal des créanciers.

ARTICLE 9

Lorsque les contribuables ont un domicile fiscal dans

les deux Etats contractants, l'impôt qui, d'après les dispositions de cette Convention, peut être prélevé par application de la règle du domicile, est établi dans chacun des Etats contractants, au prorata de la durée du séjour de ces contribuables au cours de l'année fiscale ou suivant un partage à déterminer de commun accord par les administrations compétentes.

ARTICLE 10

En ce qui concerne les impôts permanents sur la fortune, sur le capital ou sur l'accroissement de fortune, les principes énoncés aux articles qui précèdent sont applicables mutatis mutandis.

ARTICLE 11

Lorsqu'en exécution des dispositions de la présente Convention, l'un des deux Etats contractants a renoncé à imposer l'un des éléments du revenu ou de la fortune, il conserve le droit d'appliquer à la masse imposable non exemptée le taux de son impôt global sur le revenu ou sur la fortune qui correspond à l'ensemble des revenus ou de la fortune du contribuable.

ARTICLES 12 et 13

(Ils sont l'exacte reproduction de ceux figurant, sous les numéros 4 et 5, dans le projet de convention précédent).

Le premier projet complémentaire pose donc comme

principe général la perception de l'impôt sur le revenu par l'Etat du *domicile fiscal* du contribuable, le partage étant prévu pour les cas où le contribuable aurait plusieurs domiciles. Il prévoit toutefois des exceptions à ce principe, c'est-à-dire des perceptions d'impôts à la *source* des revenus : pour les revenus commerciaux (en réservant le droit des pays où les entreprises auraient des établissements permanents) ; pour les bénéfices tirés des transports maritimes ou aériens (impôts au lieu de la direction effective des entreprises) ; pour les traitements et salaires (imposables par les pays où s'exerce l'activité, sauf dans le cas de fonctionnaires ou d'employés de services publics travaillant à l'étranger) ; et enfin pour les revenus des biens immobiliers (imposables par l'Etat où se trouvent les biens). Il prévoit en outre toute une procédure de dégrèvements et de remboursements d'impôts. Les dégrèvements seront accordés par l'Etat du domicile pour les impôts payés, en vertu du droit de priorité, dans l'Etat de l'origine ; le dégrèvement accordé sera égal au montant des impôts perçus dans l'Etat de l'origine ou à un certain pourcentage de l'impôt au lieu du domicile, pourcentage calculé d'après le rapport entre le revenu tiré du pays de l'origine et le revenu total. Les remboursements seront accordés par l'Etat de l'origine, lorsqu'il aura perçu un impôt sur des revenus sur lesquels il ne possède aucun droit de priorité.

En résumé, bien que la structure de ce premier projet

complémentaire diffère complètement du projet de Convention rédigé par les Experts Techniques, et bien qu'il ne maintienne pas en outre la distinction antérieurement adoptée entre les impôts réels et personnels, les conséquences qu'entraînerait son application ne seraient guère différentes de celles qu'entraînerait celui des Experts techniques, sauf toutefois sur un point : il laisse à l'Etat du *domicile* du contribuable le droit de taxer les revenus de biens *mobiliers sis* dans l'Etat contractant. Quant aux règles de procédure proposées en cas de différend causé par l'interprétation ou l'application de la convention, elles sont la fidèle reproduction de celles édictées précédemment dans leur projet par les Experts Techniques.

Le second projet complémentaire rédigé par les Experts Gouvernementaux, bien que, comme le précédent, il ne distingue pas entre impôts réels et personnels, est cependant conforme dans sa structure au projet des Experts Techniques. Il maintient pour la taxation à la *source* les principales dispositions insérées dans le projet des Experts techniques et ne diffère essentiellement de ce dernier qu'en ce qui concerne l'imposition des revenus des *capitaux mobiliers*. Pour ces derniers, il décide que l'imposition sera faite en principe par l'Etat du *domicile* ; mais l'imposition à la *source* n'est pas interdite, car si de son côté l'Etat de la *source* a perçu un impôt par voie de retenue, obligation est faite à l'Etat du *domicile* soit de

renoncer à la perception d'un impôt spécial sur le même revenu, soit de déduire d'un tel impôt celui qui aurait été payé dans l'autre Etat. Si une double imposition subsistait, les Etats contractants devraient alors s'entendre, soit pour déduire de l'impôt perçu par l'Etat du domicile la totalité ou une partie de l'impôt retenu par l'Etat de la source, soit pour accorder le remboursement par l'Etat de la source de la totalité ou d'une partie de l'impôt qu'il aurait perçu par voie de retenue, ceci tendant évidemment à réaliser dans une certaine mesure l'égalité entre les contribuables qui placent leur argent dans leur pays et ceux qui le placent à l'étranger.

Comme le précédent, ce second projet complémentaire prévoit une procédure de conciliation, d'arbitrage et de règlement judiciaire pour les différends qui pourraient naître au sujet de son interprétation ou application, procédure en tous points semblable à celle qu'avaient antérieurement préconisée dans leur projet les Experts Techniques.

Ainsi donc, de façon générale, le système proposé par les *Experts Gouvernementaux* ne diffère guère de celui établi antérieurement par les *Experts Techniques*. Au projet unique qui fondait, sur le principe de la distinction des impôts en impôts réels et personnels, la répartition des impositions, et qui était peut-être un peu rigide, les Experts Gouvernementaux ont simplement substitué *une com-*

binaison plus souple. Ils ont eu le mérite d'envisager le problème de la lutte contre la double imposition sous un angle plus *pratique* que strictement technique.

De même, les solutions proposées par les *Experts Techniques* se rapprochent très sensiblement dans leurs grandes lignes de celles préalablement recommandées par les *Experts Economistes*. Bien que partis en effet de notions essentiellement différentes (distinction économique des biens et distinction des impôts), les Experts Economistes et Techniques se rejoignent dans leurs principes de détermination de la compétence fiscale des Etats par rapport aux différentes catégories de biens. Ils estiment, les uns et les autres, que les immeubles, les meubles à emplacement fixe ou immeubles par destination, les entreprises commerciales, industrielles et agricoles, les créances hypothécaires, doivent être imposés par l'Etat de leur *origine* ou de leur emplacement. Les Experts s'accordent encore pour déclarer qu'en ce qui concerne les gains et bénéfices professionnels, l'Etat seul compétent pour les imposer sera celui où est exercé habituellement le métier ou la profession. De même, pour les valeurs mobilières, bien que les Experts Economistes jugent qu'elles doivent être imposées par l'Etat du *domicile* des *bénéficiaires* de leur revenu, tandis que les Experts Techniques attribuent en principe ce même droit à l'Etat du *domicile du débiteur*, c'est-à-dire de l'établissement payant les intérêts, il n'y a cependant pas de désaccord profond sur ce point entre les

Experts puisque les Experts Techniques, prévoyant, par convention, des procédés permettant la restitution ou l'exemption de l'impôt au profit des propriétaires des valeurs domiciliés à l'étranger, ne repoussent pas ainsi absolument le principe de l'imposition par l'Etat du *domicile du bénéficiaire* des revenus.

Si les solutions des Experts Techniques ne sont guère éloignées, dans leurs principes, de celles des Experts Economistes, il faut reconnaître, par contre, que les moyens ou méthodes qu'ils proposent pour l'application pratique de ces solutions diffèrent essentiellement de ceux préconisés par les Experts Economistes. Comme nous l'avons vu en effet, les Experts Techniques déclarent bien, à l'exemple des Experts Economistes, que les impôts réels ou cédulaires relèvent directement de la *méthode d'attribution des richesses impossibles*, mais tandis que ces derniers recommandent l'adoption de cette même méthode pour les impôts sur le capital et les successions, et de la méthode d'exonération du non-résident pour l'impôt sur l'ensemble du revenu, les Experts Techniques, au contraire, préconisent pour ces différents impôts l'emploi d'une *méthode de dégrèvement avec maximum* empruntée aux systèmes fiscaux américains et hollandais. En outre, alors que les Experts Economistes souhaitent voir les idées nationales se développer d'une façon générale dans le sens de la méthode d'exonération du non-résident, les Experts Techniques insistent au contraire sur l'impossibilité de donner une solu-

tion unique applicable à toutes les catégories d'impôts et sur la nécessité d'appliquer des méthodes différentes selon la nature des impôts envisagés. Par là, les solutions préconisées par les Experts Techniques, elles-mêmes modifiées et assouplies par les Experts Gouvernementaux, apparaissent comme plus simples et plus facilement réalisables que celles des Experts Economistes. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la Chambre de Commerce Internationale les a approuvées dans leurs grandes lignes, sous réserve de quelques modifications que nous allons maintenant examiner.

Les solutions préconisées par la Chambre de Commerce Internationale

Dès sa création, la Chambre de Commerce Internationale mit à l'ordre du jour de ses travaux le problème des doubles impositions. En effet, à son congrès constitutif de Paris, en Juin 1920, elle émettait le vœu suivant :

« La Chambre de Commerce Internationale, réunie en Congrès constitutif, composé de représentants des organisations commerciales et industrielles des pays alliés, insiste pour que des accords interviennent rapidement entre les Gouvernements des pays alliés, afin d'éviter que des particuliers ou des Sociétés d'un pays soient obligés de payer plus d'un impôt sur le même revenu, *étant entendu que le*

pays dont ressortissent ces particuliers ou ces Sociétés, a le droit d'exiger le paiement de la différence entre la taxe nationale et la taxe payée à l'étranger.

De plus, le Congrès invite le Conseil d'administration de la Chambre de Commerce Internationale à faire immédiatement des représentations aux Gouvernements des Pays alliés intéressés et à s'efforcer d'obtenir que la législation des pays respectifs assure la mise en œuvre de cette résolution. » (23)

Un *Comité des doubles impôts* fut alors constitué et chargé par la Chambre d'étudier spécialement la question. L'année suivante, au Congrès tenu à Londres du 27 juin au 1^{er} juillet 1921, ce Comité présentait et faisait adopter par la Chambre de Commerce Internationale les quatre principes suivants :

Premier principe. — *En ce qui concerne l'impôt sur les revenus gagnés dans le pays, quelle que soit leur source (immobiliers, mobiliers, professionnels), la question de l'impôt global sur le revenu étant réservée, chaque nation devrait appliquer un traitement identique à tous les contribuables, citoyens ou étrangers, résidant ou ne résidant pas dans le pays.*

Deuxième principe. — *En ce qui concerne l'impôt sur les revenus à l'étranger, quelle que soit leur source (immobiliers, mobiliers, professionnels), la question de l'impôt*

(23) Cf. brochure n° 11 de la Chambre de Commerce Internationale, pages 3 et 4.

global sur le revenu étant réservée, chaque nation devrait appliquer un traitement identique à tous les contribuables assujettis à cet impôt, (citoyens ou étrangers résidant dans le pays, citoyens résidant à l'étranger); cette catégorie de revenus devrait, s'il n'est pas possible de l'exonérer totalement, faire l'objet d'un dégrèvement important étant donné la taxe dont ils sont déjà frappés dans leur pays d'origine; ce principe est déjà appliqué par certains pays (en Belgique, par exemple, où le dégrèvement atteint 80 %, et aux Etats-Unis, où le dégrèvement est total en cas de réciprocité).

En ce qui concerne les revenus recueillis dans le pays mais gagnés en tout ou en partie à l'étranger, le même principe de dégrèvement total ou partiel devrait être appliqué à la partie de ces revenus gagnés à l'étranger.

Troisième principe. — En ce qui concerne l'impôt global sur le revenu de toutes catégories (immobilier, mobilier, professionnel), il est désirable que chaque nation ne frappe les étrangers résidant sur son territoire que d'une taxe qui ne s'appliquera qu'à l'ensemble des revenus gagnés dans le pays même, à l'exclusion des revenus gagnés dans les autres pays.

Quatrième principe. — Il est désirable de voir les principes énoncés ci-dessus appliqués aussi bien aux personnes morales qu'aux personnes physiques. (24)

(24) Cf. brochure n° 25, p. 12 et 13.

Lors du Congrès tenu à Rome du 18 au 24 mars 1923, la Chambre de Commerce Internationale votait les résolutions suivantes, qui concrétisaient en des règles plus réalisables les principes généraux posés par le Congrès de Londres :

« La Chambre de Commerce Internationale émet le vœu que les Etats acceptent les principes directeurs suivants pour tempérer les conséquences rigoureuses des doubles impôts :

Principes généraux

1. *Le contribuable ne sera pas soumis à un traitement fiscal moins favorable pour le seul fait qu'il est de nationalité étrangère.*

2. *Les Etats s'entendront sur la définition de la notion du domicile tant en ce qui concerne les personnes physiques que les êtres moraux. Pour les personnes morales, on suggère que le siège social soit réputé être leur domicile et que, d'autre part, leur nationalité soit déterminée par le lieu de leur domicile.*

3. *Les personnes sans domicile seront réputées domiciliées dans leur pays national ; quant aux personnes sans nationalité ni domicile, elles seront réputées domiciliées dans le pays de leur résidence.*

4. *Pour pouvoir invoquer le bénéfice de l'exonération prévu aux numéros suivants, la partie intéressée doit prouver que l'impôt pour lequel elle demande le dégrèvement a été arrêté irrévocablement et payé.*

Principes relatifs aux impôts sur les revenus, *soit généraux, soit cédulaires « réels »* :

5. Tout Etat qui frappe d'un impôt général ou cédulaire, soit la totalité soit une partie des revenus d'une personne physique ou d'un être moral, accordera au contribuable, sur le montant de l'impôt levé par lui et afférant aux revenus autres que ceux acquis sur son territoire, une déduction égale aux sommes dont sont frappés ces revenus, soit en totalité, soit en partie par le ou les pays où ces revenus ont été acquis.

6. L'exonération prévue au numéro précédent pourra être limitée par l'Etat du domicile à une proportion qui ne sera pas inférieure à la moitié des taxes levées par cet Etat par rapport aux revenus réalisés sur son propre territoire. Quel que soit le maximum adopté pour cette déduction, le taux de progression du pays du domicile ou du pays national pourra rester applicable à la totalité des revenus du contribuable.

7. Sont réputés acquis :

a) les revenus des immeubles, dans le pays où ceux-ci sont situés ;

b) les intérêts des créances et des dividendes des actions, dans le pays où le débiteur est domicilié, ou dans le pays où les créanciers ou les actionnaires sont domiciliés ;

c) les revenus des biens meubles corporels, dans le pays où ces biens se trouvent ;

d) les revenus d'une entreprise (commerce, industrie, etc.) ou d'un emploi (fonction, etc.), dans le pays où l'entreprise est exploitée ou l'emploi exercé.

8. Si une entreprise est exploitée ou un emploi exercé dans plus d'un pays, le profit de l'entreprise ou de l'emploi sera frappé d'impôts dans chacun de ces pays, proportionnellement au profit y réalisé.

9. S'il est impossible de prouver le chiffre exact des profits réalisés dans chacun de ces pays, les parties afférentes à chaque pays seront déterminées à forfait, d'après les règles à établir par les pays intéressés.

Par exemple, la portion des bénéfices réalisés dans chacun des pays intéressés autre que celui où l'entreprise est exploitée, sera supposée être proportionnelle à tout ou partie du chiffre d'affaires réalisé dans ces pays par l'entreprise redevable.

10. En aucun cas, la somme des parties des revenus frappés d'impôt par les divers pays intéressés ne pourra être supérieure au total fixé par l'Administration compétente du pays du domicile.

Principes relatifs aux impôts de succession

L'Etat qui frappe d'impôts de succession la totalité ou une partie des biens du défunt non situés sur son territoire, accordera au contribuable, sur le montant de l'impôt levé par lui, la déduction de la somme dont est frappée son patrimoine, soit en partie soit en totalité, par le pays ou par les pays où son patrimoine ou les parties de son patri-

moine sont situés.

12. *L'exonération prévue au numéro précédent pourra être limitée par l'Etat du domicile du défunt à une pro-*

portion qui ne sera pas inférieure à la moitié des taxes exigibles. Le chiffre maximum de la déduction pourra être fixé de manière que le taux de progression du pays du domicile (ou du pays national) puisse être appliqué à la totalité de la succession.

13. *Les biens du défunt sont réputés situés :*

- a) *les immeubles, dans le pays où ils sont situés ;*
- b) *les actions et les créances, dans le pays où se trouve le domicile du créancier ;*
- c) *les biens meubles corporels, dans le pays où le défunt était domicilié ou dans celui où ils se trouvent au moment de sa mort ;*
- d) *les navires, dans le pays où ils sont enregistrés.*

14. *Si les transmissions à titre gratuit sont frappées dans plus d'un pays par un impôt levé en vertu de règles analogues à celles qui régissent le droit de succession, les principes formulés aux numéros 11, 12, 13 s'appliqueront par analogie.*

Principes relatifs au recours international

15. *Si une contestation s'élève entre le contribuable et un Etat au sujet de l'application des principes ci-dessus, le contribuable aura un recours exceptionnel devant un organisme international à créer ; le pourvoi ne sera pas ouvert avant que les sommes dues aux divers Etats ne*

soient arrêtées irrévocablement et payées. Le pourvoi doit reposer sur le motif que les principes formulés aux numéros précédents n'ont pas été observés ; l'organisme international pourra être divisé en une instance administrative et une instance juridictionnelle.

NOTA. — *Etant donné que les Etats pratiquent par rapport aux intérêts, dividendes, actions et créances, des systèmes opposés à la rédaction des principes formulés plus haut, on laisse aux Etats la liberté de choisir l'un ou l'autre système, c'est-à-dire, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, que la double imposition restera permise » (25).*

Enfin, après quatre ans de travaux suivis, accomplis en liaison étroite avec le Comité financier de la Société des Nations, le Comité des doubles impôts de la Chambre de Commerce Internationale consignait ses conclusions définitives dans une série de Résolutions qui furent soumises au Congrès tenu à Bruxelles du 21 au 27 juin 1925 et adoptées par lui. Ces Résolutions, sauf quelques modifications sur certains points, approuvent dans leurs grandes lignes les Résolutions contenues dans le Rapport des Experts Techniques de la S.D.N. en date du 7 février 1925. En voici d'ailleurs le texte : (26)

RÉSOLUTION 1

« Le Congrès profite de cette occasion pour déclarer

(25) Cf. doc. cit. p. 24, 25 et 26.

(26) Cf. brochure n° 40, p. 8 et suivantes.

qu'il estime que la double imposition est particulièrement funeste de ce fait qu'elle doit peser sur le contribuable ou le pays emprunteur ».

RÉSOLUTION 2

« Pour éviter la double imposition, le Congrès estime qu'il est nécessaire d'introduire dans tous les systèmes fiscaux une distinction nette et évidente entre l'impôt réel qui frappe le revenu à l'origine et l'impôt personnel qui frappe le revenu au lieu du domicile du contribuable. En particulier, le Congrès estime que soumettre d'importantes catégories de taxes personnelles au principe de l'origine, c'est confondre l'impôt personnel avec l'impôt réel, et introduire une sorte de double taxation à laquelle il est difficile de remédier soit au moyen de dégrèvements soit par des conventions bilatérales ».

Impôts réels ou cédulaires

RÉSOLUTION 3

« Le Congrès approuve la Section I, paragraphes A, B et C-1 ».

[Par cette Résolution, la Chambre s'accorde avec les Experts Techniques pour reconnaître à l'Etat de la *situation* le droit exclusif d'imposer les *immeubles* (biens-fonds et bâtiments), les *exploitations agricoles*, les *entreprises industrielles et commerciales* exerçant leur activité dans un seul pays.]

RÉSOLUTION 4

« L'attitude du Congrès se trouverait exprimée avec plus d'exactitude par le libellé suivant du paragraphe C-2 :

Si l'entreprise a dans un Etat son domicile, tel qu'il est défini à la Section IV (par. 2) et, dans un autre Etat un véritable établissement commercial ou industriel où s'exerce une activité réelle, chacun des Etats intéressés peut frapper de l'impôt la part du revenu net, et seulement la part du revenu net produit sur son territoire. A cet effet, les autorités financières de chaque Etat intéressé pourront demander au contribuable de présenter tous documents probants, mais seulement les documents probants nécessaires pour déterminer les bénéfices afférant aux affaires réalisées sur le territoire de l'Etat en question ».

[Cette résolution est la reproduction à peu près exacte de celle des Experts Techniques concernant ce cas particulier ; seule, la fin de phrase « mais seulement les documents probants nécessaires... etc... » ne figure pas dans le texte des Experts.]

RÉSOLUTION 5

« Comme les principes qui régissent les entreprises mentionnées en C - 2 (a) premier paragraphe, sont les mêmes que ceux qui sont posés en C - 2, le Congrès ne voit pas de raison pour consacrer un paragraphe spécial aux entreprises mentionnées dans le premier paragraphe de C-2 (a) ».

RÉSOLUTION 6

« Eu égard au caractère tout spécial de l'activité des

entreprises de navigation maritime et vu les difficultés de ventilation de leurs bénéfices dans la pratique, le Congrès approuve en principe les propositions des Experts concernant ces entreprises. Cependant, comme les profits des entreprises de navigation maritime proviennent du transport en haute mer, le Congrès estime que le principe de la taxation de ces profits dans le pays auquel appartient la Société ou la firme d'armement devrait être affirmé séparément, sous une forme positive, et non par voie de dérogation ».

[La Chambre est d'accord ici avec le texte des Experts Techniques qui réserve « au seul pays où les entreprises ont leur centre effectif » le droit d'imposer les bénéfices des *entreprises de navigation maritime*, et aux différents pays où elles possèdent des « établissements stables » le droit de répartir entre eux, d'après les profits ayant leur source sur leurs territoires, les bénéfices réalisés par les *compagnies de chemins de fer*, de *câbles transatlantiques*, de *centrales électriques* et des *compagnies aériennes*. Il ne s'agit donc, là, que d'une simple critique de rédaction adressée par la Chambre des Experts.]

RÉSOLUTION 7

« En ce qui concerne les paragraphes C-2 (b) et (c), le Congrès est d'avis que les principes applicables aux compagnies d'assurances et aux banques devraient être les mêmes que ceux qui sont proposés au paragraphe 2 pour

les autres entreprises ».

[Sur ce point, la Chambre est en désaccord avec les Experts Techniques, ceux-ci appliquant par dérogation aux *banques* et aux *compagnies d'assurances* le principe de la répartition de l'impôt entre les différents pays dans lesquels elles réalisent des bénéfices, tandis que la Chambre réclame pour elles le régime commun appliqué aux entreprises commerciales et industrielles ayant des succursales dans plusieurs pays, c'est-à-dire l'imposition par chaque Etat de la part de revenus nets produits sur son propre territoire].

RÉSOLUTION 8

« *Le Congrès approuve les paragraphes D,E,F,G et H* ».

[Par cette résolution, la Chambre fait siennes les conclusions des Experts Techniques accordant « à l'Etat où sont situés les immeubles » le droit de percevoir l'impôt cédulaire sur les *créances hypothécaires* ; « à l'Etat où se trouve le domicile fiscal de la Société » le droit d'imposer les *tantièmes des administrateurs* ; « à l'Etat où s'exercent habituellement le travail ou la profession » le droit de prélever l'impôt sur les *revenus du travail* ; « en principe à l'Etat du domicile du débiteur, sauf certains cas de dérogation en faveur de l'Etat du domicile du créancier », le droit de percevoir l'impôt sur les *valeurs mobilières, dépôts et comptes courants* ; « à l'Etat du domicile du créancier » le droit de prélever l'impôt sur les *rentes viagères*.]

Impôt personnel sur le Revenu

RÉSOLUTION 9

« En attendant l'adoption générale du principe posé au paragraphe 1 de la Section II des résolutions des Experts de la Société des Nations, et étant donné l'état actuel des législations fiscales des différents pays, le Congrès considère que les solutions proposées par les Experts de la Société des Nations pour éviter la double imposition, en matière d'impôt général sur le revenu, méritent d'être approuvées ».

[La Chambre admet ici d'une façon transitoire les dérogations apportées par les Experts Techniques, en matière de revenus d'immeubles, d'entreprises commerciales, industrielles et agricoles, au principe général selon lequel « l'Etat du domicile peut seul percevoir l'impôt personnel sur le revenu » ; mais elle tient cependant, conformément à l'idée déjà exprimée dans la résolution 2 du présent texte, à marquer nettement sa préférence pour une application absolue du principe ci-dessus].

RÉSOLUTION 10

« Le Congrès considère que les sujets traités dans la Section III ne sont pas de sa compétence »,

[Il s'agit ici des impôts permanents sur l'ensemble de la fortune ou du capital et des droits de succession.]

RÉSOLUTION 11

« Le Congrès approuve la Section IV, divisions 1 (do-

micile fiscal des personnes) et 2 (domicile fiscal des sociétés ou personnes morales) ».

[Par cette résolution la Chambre se rallie aux différentes définitions du « domicile fiscal » données par les Experts Techniques, c'est-à-dire, pour les personnes physiques : « foyer permanent d'habitation » en cas d'impôt général sur le revenu, et « lieu où le de cujus avait, au moment de sa mort, élu sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir » en cas d'impôt sur les successions ; pour les personnes morales ou sociétés : « lieu où se trouve le centre effectif de l'entreprise ».]

Telles sont les Résolutions, calquées sur celles que les Experts Techniques publièrent en février 1925, qui furent adoptées en juin de la même année, au Congrès de Bruxelles, par la Chambre de Commerce Internationale. Celle-ci, ayant été invitée par le Conseil de la Société des Nations à se faire représenter aux différentes réunions d'Experts qui eurent successivement lieu en 1926 et 1927, envoya une délégation qui, comme on le sait, participa à titre consultatif aux travaux des Experts Techniques dont le mandat était alors d'établir des projets de conventions internationales sur la base des Résolutions de 1925.

Ces projets de Conventions, une fois rédigés, firent l'objet d'un Rapport en date du 12 avril 1927, que nous connaissons. Ils furent également, pendant et après leur

rédaction, l'objet de quelques critiques et observations de la part des délégués de la Chambre de Commerce Internationale. Ces derniers, tout en reconnaissant que les Experts de la S.D.N. s'étaient inspirés pour la rédaction de leurs projets de Conventions « de principes généraux conformes à ceux de la Chambre de Commerce Internationale », reprochaient en effet aux Experts, « dans leur désir d'obtenir l'unanimité sur toutes les questions, d'être arrivés sur certains points à des compromis dont n'a pas manqué de souffrir la pureté des principes exposés au début de leurs travaux ». Les observations des délégués furent traduites en un vœu, que la Chambre de Commerce Internationale adopta lors de son Congrès tenu à Stockholm du 27 juin au 2 juillet 1927 et qui est le suivant :

« Le Congrès de la Chambre de Commerce Internationale émet le vœu :

1. Que les articles 3 et 10 du projet de convention n° 1 (Double imposition sur revenus et capitaux) rédigé par les Experts de la Société des Nations soient modifiés de manière à prévenir toute confusion même à titre de dérogation, et que l'on s'en tienne au principe fondamental des impôts réels réservés au pays de la source (origine) et des impôts personnels ou globaux réservés au pays du domicile du contribuable ;

2. Que l'article 4 du projet de convention n° 2 (double imposition dans le domaine des droits de succession) indique d'une façon nette que les capitaux investis en valeurs

mobilières ne doivent pas être taxés lors d'une succession, si ce n'est par le pays du domicile du de cujus propriétaire de ces valeurs ».

[L'article 3 du projet de Convention n° 1 des Experts Techniques autorise, dans son dernier alinéa, l'Etat du domicile des *créanciers* à percevoir un *impôt cédulaire* sur « les revenus des fonds publics, des obligations, même hypothécaires, des prêts, des dépôts et des comptes courants », lorsque l'Etat du domicile des *débiteurs* renonce de lui-même à prélever l'impôt.

L'article 10 du même projet autorise en sens inverse l'Etat de *l'origine* à prélever dans une certaine mesure un *impôt global* sur les revenus situés sur son territoire, même si le contribuable n'y est pas domicilié.]

Enfin, lors de son dernier Congrès tenu cette année à Amsterdam, commencement juillet, la Chambre de Commerce Internationale adoptait les Résolutions suivantes, qui ne sont que l'expression plus concrète et plus précise de celles préalablement votées et que nous connaissons déjà :

« La Chambre de Commerce Internationale considère que la double imposition peut être évitée en accordant le droit de taxation soit exclusivement à l'Etat de domicile du contribuable, soit exclusivement à l'Etat de l'origine des revenus ; mais elle rappelle et approuve le point de vue des Experts Economiques de la Société des Nations et de

sa propre Commission de la Double Imposition, selon lequel, en règle générale, la meilleure méthode pour éliminer la double imposition est d'adopter le principe de la taxation par l'Etat du domicile.

Toutefois la Chambre de Commerce Internationale reconnaît la difficulté qu'il y aurait pour le moment à éliminer complètement la base de l'origine en matière d'imposition (spécialement en ce qui concerne le revenu des valeurs mobilières), avant tout parce qu'un changement subit de cette nature pourrait mettre en danger l'équilibre des budgets nationaux.

Considérant qu'il est désirable d'établir des principes uniformes limitant la juridiction des Etats en matière de taxation, de façon à éviter la double imposition du revenu et de la fortune, la Chambre de Commerce Internationale recommande aux Etats d'adopter, soit sans contre-partie soit sous condition de réciprocité, les principes suivants, comme étant les plus simples et les plus équitables à observer dans la révision de leur législation fiscale et dans la conclusion de traités internationaux :

I. — Limites générales de la souveraineté fiscale

Sous réserve des dispositions prévues sous II ci-dessous :

A. — Lorsqu'un revenu a sa source à l'étranger, un Etat doit limiter sa juridiction fiscale au bénéficiaire de

ce revenu (personne physique ou société) qui est domicilié sur son territoire.

B. — *Lorsque le bénéficiaire (personne physique ou société) d'un revenu est domicilié à l'étranger, un Etat doit limiter sa juridiction fiscale au revenu provenant de sources situées sur son territoire.*

Le terme de domicile doit être compris :

a) *en ce qui concerne les personnes physiques, dans le sens de la résidence normale, c'est-à-dire de foyer permanent d'habitation ;*

b) *en ce qui concerne les sociétés, dans le sens du siège de la direction effective de l'entreprise, ou, si celle-ci ne peut pas être déterminée, dans le sens du siège social légal ;*

c) *lorsque les personnes physiques ont un domicile fiscal dans plusieurs Etats, l'impôt est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée du séjour au cours de l'année fiscale ou selon un partage à déterminer de commun accord par les administrations compétentes.*

II. — Revenus

A. — Revenus imposables au domicile.

Les revenus suivants doivent être imposés exclusivement par le pays du domicile des contribuables. Si l'Etat d'origine de ces revenus prélève sur eux un impôt, il doit le rembourser moyennant due justification.

a) Intérêts. *Revenus de fonds publics, d'obligations même hypothécaires, de prêts et de dépôts, de comptes courants.*

b) Dividendes. *Revenus d'action, de parts analogues et d'autres titres semblables.*

c) Pensions privées. *Pensions payées par des personnes ou des organisations non gouvernementales.*

d) Annuités (rentes) et revenus divers. *Annuités et revenus découlant d'arbitrages, d'escompte de créances et de toutes autres sources non mentionnées aux chiffres II, A et B.*

B. — Revenus imposables à la source.

Les revenus suivants doivent être soumis par priorité à l'imposition de l'Etat où ils ont leur origine.

Si le contribuable est domicilié dans un autre Etat que celui de l'origine des revenus, l'Etat de domicile accordera un dégrèvement suffisant pour éviter la double imposition. Ce dégrèvement pourra avoir lieu :

par renonciation de l'Etat de domicile à taxer lesdits revenus, ou par déduction de ses impôts du montant le moins élevé, soit de l'impôt effectivement payé dans l'autre Etat (origine) ou de l'impôt afférent à ces revenus d'après ses propres taux (domicile).

a) Revenus de biens immobiliers. *Revenus des biens immobiliers qui correspondent à leur valeur locative réelle ou présumée, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés sous lettre II, B b ci-dessous. Cette*

règle est applicable aux revenus des créances hypothécaires et des autres créances analogues.

L'Etat d'origine au sens de la présente disposition est l'Etat de situation des biens immobiliers.

b) Revenus industriels, commerciaux ou agricoles. Revenus, non visés au chiffre II, B d ci-dessous, de toutes les exploitations industrielles, commerciales ou agricoles et de toutes autres professions exercées à demeure.

L'Etat d'origine au sens de la présente disposition est l'Etat où se trouve un établissement stable desdites exploitations ou professions. Si celles-ci ont des établissements stables dans plusieurs Etats, chacun de ces Etats doit percevoir l'impôt sur la part du revenu afférente aux établissements stables situés sur son territoire.

Toutefois les revenus des entreprises de navigation maritime et aérienne sont imposables seulement dans l'Etat où se trouve la direction effective de ces entreprises.

Sont considérés comme établissements stables les sièges de direction effective, succursales, exploitations minières et pétrolifères, fabriques, ateliers, agences, magasins, bureaux et dépôts. Le fait, pour une entreprise, d'avoir des relations d'affaires avec un pays étranger par l'intermédiaire : (a) d'un agent vraiment autonome (courtier, commissionnaire, etc.) ou (b) d'une société locale dont elle possède tout ou partie des actions, ne constitue pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce pays.

L'Etat où se trouve la direction effective d'une entreprise étant l'Etat de domicile, peut exiger une déclaration de l'ensemble des revenus de toutes sources ; au contraire, l'Etat où se trouve une autre espèce d'établissement stable d'une entreprise étrangère doit se satisfaire exclusivement des déclarations et comptes qui lui seront fournis directement par cet établissement stable sur ses propres revenus.

c) Tantièmes. *Tantièmes des administrateurs et commissaires des sociétés par actions.*

L'Etat d'origine au sens de la présente disposition est l'Etat où se trouve la direction effective de l'entreprise débitrice de ces tantièmes.

d) Traitements et salaires. *Traitements, salaires ou rémunérations quelconques.*

L'Etat d'origine au sens de la présente disposition est l'Etat où les contribuables exercent leur activité.

Toutefois les traitements des fonctionnaires et employés publics qui exercent leurs fonctions à l'étranger doivent être imposables dans l'Etat qui les rétribue.

e) Pensions publiques.

L'Etat d'origine au sens de la présente disposition est l'Etat qui est débiteur de ces revenus.

III. — Fortune et Propriété

Les principes ci-dessus doivent être applicables mutatis mutandis aux impôts frappant la fortune et la propriété.

IV. — Droits de succession

a) Les immeubles et les meubles qui les garnissent dépendant d'une succession ne doivent être frappés de droits de ce chef que par l'Etat sur le territoire duquel ils sont situés.

b) Les biens mobiliers (actions, obligations, parts, titres divers, hypothèques, dépôts, etc.), ne doivent être frappés de droits de succession que par l'Etat de domicile du de cujus, c'est-à-dire par l'Etat où le de cujus avait, au moment de sa mort, fixé sa résidence, avec l'intention manifeste de l'y maintenir. A défaut de domicile au sens de la présente disposition, l'Etat dont le de cujus était ressortissant doit être considéré comme Etat de domicile.

c) Les dettes afférentes à des biens déterminés ou garantis par ceux-ci sont imputables sur ces biens.

Les autres dettes doivent être imputées par répartition proportionnelle aux diverses catégories d'actifs déterminés pour le prélèvement des droits.

d) Si l'Etat du domicile du de cujus n'exempte pas de l'impôt les immeubles et les meubles qui les garnissent déjà taxés dans un autre Etat, conformément aux règles qui précèdent, il accordera tout au moins un dégrèvement des droits qu'il prélèvera sur l'ensemble de la succession, dégrèvement égal au plus faible des deux montants :

du droit liquidé dans l'Etat de situation des immeubles,
ou du droit liquidé dans l'Etat du domicile du de cujus

sur les immeubles et meubles qui les garnissent, sis à l'étranger.

En résumé, pour la Chambre de Commerce Internationale, le meilleur moyen d'éviter la double imposition serait donc d'accepter le *domicile* comme principe de taxation. Par là, la Chambre rejoint alors la conception chère aux Experts Economistes. Toutefois, comme la Chambre de Commerce Internationale comprend que l'application de ce principe ne saurait exclure complètement toute taxation à *l'origine* des revenus (tels ceux par exemple provenant d'immeubles ou d'entreprises commerciales et industrielles), elle admet, pour tous les cas où la taxation à l'origine ne peut être évitée, qu'il faille faire une distinction entre les impôts frappant les revenus à leur origine et ceux qui atteignent le contribuable en raison de son domicile et pour l'ensemble de ses revenus. Mais alors, cette distinction, la Chambre de Commerce Internationale la veut nette, absolue, sans dérogation. Elle considère comme essentiel que le pays *d'origine* se borne à frapper les revenus acquis sur son territoire par une imposition à la *source*, et en limitant étroitement cette imposition, l'Etat du domicile pouvant seul percevoir l'impôt général, souvent progressif, qui frappe l'ensemble des revenus du contribuable.

Cette intransigeance, cette « pureté dans les principes » que la Chambre de Commerce Internationale dénie aux

Experts Techniques et Gouvernementaux de la S. D. N., fait précisément que ses conclusions et solutions, comme celles des Experts Economistes, ont un caractère trop nettement *théorique* et se révèlent, en pratique, comme ne tenant pas toujours suffisamment compte des réalités fiscales, des besoins financiers des Etats. Les Experts Techniques et Gouvernementaux, au contraire, se sont efforcés, comme ils le disent eux-mêmes, « d'aboutir rapidement à des résultats pratiques », « d'arriver à un plein accord sur les points essentiels », « de restreindre, dans la *mesure du possible*, la sphère des questions laissées ouvertes », et « de donner immédiatement satisfaction aux intérêts légitimes tant des contribuables que des Etats ». Leur œuvre tire précisément sa haute valeur du caractère éminemment *pratique* des solutions qu'elle présente.

CONCLUSION

Arrivés au terme de cette étude du problème posé par les doubles impositions internationales, il convient, ainsi que nous l'indiquions au début de ce travail, de dégager une vue d'ensemble des résultats obtenus, de mesurer le chemin parcouru, en un mot de « faire le point ».

Tout d'abord, une constatation s'impose : un progrès très manifeste a été accompli du fait que les Etats, prenant peu à peu conscience, depuis une dizaine d'années, de l'interdépendance étroite qui existe entre eux, particulièrement dans le domaine économique et financier, ont substitué, à l'attitude d'isolement considérée autrefois comme la marque distinctive de la puissance propre de chaque Etat, une attitude de collaboration amicale que les faits eux-mêmes se sont chargés de leur imposer. Grâce à l'activité simultanée de plusieurs organismes internationaux, agissant en liaison étroite sous l'action coordinatrice de la Société des Nations, le problème des doubles impositions semble mûr aujourd'hui pour une solution internationale. La solution unilatérale de la législation interne, qui apparaissait hier encore comme susceptible, par sa

généralisation, de réduire au minimum les conflits et les superpositions d'impôts, est à l'heure actuelle un stade nettement dépassé, et auquel la personnalisation croissante de l'impôt ainsi que la multiplication des filiales ou succursales importantes de Sociétés étrangères font maintenant obstacle.

En ce qui concerne la compétence fiscale des Etats par rapport aux différentes catégories de richesses, on est en effet arrivé aujourd'hui à se mettre d'accord sur un certain nombre de points essentiels.

L'Etat de la *source* du revenu est d'une manière générale considéré comme devant percevoir les impôts *réels* sur : les revenus de biens immobiliers et de créances hypothécaires (imposables dans l'Etat où ils sont situés) ; les revenus de fonds publics, obligations, prêts, dépôts et comptes courant (imposables en principe dans l'Etat où se trouvent les débiteurs de ces revenus) ; les revenus des actions ou parts analogues ainsi que les tantièmes d'administrateurs (imposables dans le pays où se trouve la direction effective de l'entreprise) ; les revenus d'exploitations industrielles, commerciales ou agricoles (imposables dans les Etats où se trouvent des établissements stables) ; les traitements et salaires (imposables dans l'Etat où s'exerce l'activité, exception faite pour les traitements de fonctionnaires et employés publics travaillant à l'étranger) ; les pensions publiques ou privées (imposables dans l'Etat du débiteur) et les rentes viagères (imposables dans

l'Etat du domicile fiscal du créancier). Une exception est faite en ce qui concerne les bénéfices des entreprises de navigation maritime (imposables dans l'Etat où se trouve la direction effective) (27).

Par contre, en ce qui concerne l'impôt *personnel* sur l'ensemble des revenus, c'est l'Etat du *domicile fiscal* du contribuable qui est généralement considéré comme ayant le droit de le percevoir, sauf à consentir éventuellement certaines déductions (impôts payés à l'étranger sur les revenus d'immeubles, d'exploitations agricoles, industrielles et commerciales).

Enfin, les projets de Conventions bilatérales rédigés par les Experts Techniques et Gouvernementaux, et tendant à éviter les doubles impositions tant dans le domaine des impôts directs que dans celui des droits de succession, sont déjà en nombre suffisant pour s'adapter aux situations particulières des législations fiscales des différents Etats. Ils sont susceptibles d'être utilisés dès maintenant puisque, étant bilatéraux, il suffit que deux Etats seulement s'entendent pour que leurs ressortissants bénéficient des accords : ils constituent donc des innovations d'un intérêt considérable.

Les différents organismes internationaux envisagent

(27) L'International Shipping Conference a d'ailleurs adopté ce principe d'imposition dans sa séance du 11 octobre 1923, précisant même qu'il n'y aura pas lieu de tenir compte de la nationalité du navire ou des ports dans lesquels il viendra travailler.

même actuellement la création, dans le cadre de l'organisation de la Société des Nations, d'un *comité fiscal permanent*, composé d'un nombre restreint de membres choisis pour leurs qualités techniques personnelles, et dont la tâche principale serait de hâter la solution des problèmes de double imposition, au moyen d'*examens périodiques* et de *rapports* sur la situation générale de ces problèmes, et aussi de la *préparation et de la révision de modèles de conventions* ainsi que de *toutes autres mesures internationales* propres à faire disparaître les doubles impositions.

Ainsi donc, il est vraiment encourageant de constater que les justes revendications ont été efficaces, que nous sommes sortis de l'époque des pures récriminations et que les réalisations pratiques et fécondes ont commencé. Un double résultat général, immédiat et tangible est actuellement à enregistrer : d'une part, des projets concrets de conventions sont offerts aux Etats, adaptés autant que possible aux *besoins actuels* de ces Etats ; d'autre part, une étude méthodique des *besoins futurs* a été prévue, et une organisation technique permanente en sera chargée qui agira dans le cadre général et sous le contrôle de la Société des Nations.

Cela signifie-t-il que la double imposition internationale, désormais vaincue, est appelée à disparaître entièrement ?

Nous ne le croyons pas. Loin de partager le courageux optimisme des Experts de la S.D.N. et de la Chambre de

Commerce Internationale, pour lesquels « la conclusion d'accords bilatéraux ne peut être regardée que comme un pas en avant vers un accord général tendant à l'abolition complète de la double imposition », nous sommes au contraire convaincu que les doubles impositions internationales ne pourront jamais être entièrement évitées ; l'adhésion de tous les pays à une réglementation fiscale uniforme (seul procédé efficace en la circonstance) étant irréalisable par suite des intérêts contraires et des antagonismes profonds, fondés sur un ensemble de traditions trop difficilement destructibles, qui séparent les diverses législations fiscales ; et aussi parce qu'aucun gouvernement ne consentira jamais à renoncer entièrement à sa liberté d'action individuelle en matière fiscale.

Tout en reconnaissant les immenses progrès réalisés en quelques années, nous estimons donc que le règlement des questions fiscales pratiques est réservé pour très longtemps encore à des *conventions bilatérales*. Quant aux *grands accords internationaux*, ils ne pourront se borner qu'à la proclamation de principes généraux visant la justice fiscale, la nécessité de ne pas entraver la circulation des biens et l'expansion des activités, le souci de faciliter les relations économiques internationales.

Mais il faut reconnaître que de tels accords, bien que dénués de portées immédiates, ne sauraient cependant être tenus pour vains. Ils auraient inévitablement pour effet d'instruire et de modifier l'opinion publique ; ils

entretiendraient chez les contribuables le désir d'obtenir des décisions pratiques s'y conformant ; ils engageraient moralement les Etats qui les auraient signés à s'en souvenir quand ils remanieraient ou complèteraient leurs lois fiscales ; enfin, le problème des doubles impositions n'étant qu'un des aspects du vaste problème de l'organisation internationale générale, ils contribueraient peut-être, sur le terrain économique et financier, à consolider l'armature autour de laquelle se construit actuellement la Paix mondiale.

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS	I
<i>Notions Préliminaires.</i> — La notion de double imposition	1
<i>Première Partie.</i> — Conséquences de la double imposition internationale	7
<i>Deuxième Partie.</i> — Fondement de l'obligation fiscale et du droit d'imposition dans le domaine international	15
a) la notion du domicile fiscal du contribuable	21
b) la notion du lieu d'origine de la richesse	27
<i>Troisième Partie.</i> — Dispositions Législatives et Conventions Internationales relatives aux doubles impôts	37
a) dispositions législatives	38
b) conventions internationales	76

<i>Quatrième Partie.</i> — Les quatre méthodes générales dont s'inspirent les dispositions législatives et conventions diplomatiques destinées à éviter les doubles impositions internationales	
a) méthode du dégrèvement total	95
b) méthode de l'exonération du non- résident	102
c) méthode de répartition du dégrèvement	105
d) méthode de l'attribution des richesses imposables	107
<i>Cinquième Partie.</i> — Les diverses solutions préconi- sées par les Experts Economistes et Techni- ques de la S. D. N. et par la Chambre de Commerce Internationale	
a) solutions préconisées par les Experts Economistes	111
b) solutions préconisées par les Experts Techniques	112
c) solutions préconisées par la Chambre de Commerce Internationale	132
CONCLUSION	182
207	

